

社会・経済環境の変化と 税制の課題



林氏(司会)



上村氏



酒井氏



玉岡氏



北村氏

●参加者(五十音順)

関西学院大学教授

大阪公立大学教授

神戸大学大学院教授

住友電気工業(株)経理部税務部国内グループ長

上村 敏之
酒井 貴子
玉岡 雅之
北村 亨

司会 関西大学教授

林 宏昭

はじめに

(林) 税制基本問題研究会の座長をしております関西大学の林と申します。皆さん、今日はよろしくお願いいたします。

簡単に研究会の紹介をさせていただきます。2009年から租研で税をテーマにした研究会を開催しております。大阪で開催しておりましたが、コロナ禍以降、オンラインを活用しながら、遠方からご参加いただくという形を取っております。研究会は財政学の研究者、税法の研究者、それから、今日もご参加いただいておりますけれども、会員企業のメンバーを加えて、ほぼ毎月実施しております。研究会の中ではそれぞれの研究者の関心に基づいて、専門に沿ったトピックの報告に加えて、外部の報告者による報告もお願いしております。2年に一度研究会の総括を行っておりますが、今回のクールは「社会・経済環境の変化と税制の課題」を基本的な共通テーマとしました。メンバーの研究者の報告については後ほどご紹介がありますが、この2年間で立命館大学の本部先生、同社大学の倉見先生という税法の先生方お二人、それから、社会の変化を知るという意味で慶應大学の社会学者である小熊先生にもご登壇いただきました。

この研究会では、ある程度筋立てをするための共通テーマというものを設定しております。これまで、消費税の導入や或いはシャープ勧告も含めて、「税制改正のあり方」、それから、前回は「租税原則」というテーマに沿って皆さんに報告をお願いしてきました。租研大会ではこの研究会の成果をご報告するということになっておりまして、「社会・経済環境の変化と税制の課題」というテーマのもとで報告を行った内容を後ほどご紹介させていただきます。

社会変革というと、大変大きなテーマです。近年は、世界的な新型コロナウイルス感染症の拡大もそうですし、今日の日本では働き方改革、デジタ



ル化の推進が強調されています。また2022年に入ってから国際情勢の大きな変化といいますか、波が起きております。デジタル化や、IT化というのは随分以前にも言われたことで、いわば古くて新しい問題とも言えます。しかしながら、同じような課題、改革がうたわれたとしても、それに対する対応というのは時代によって変わってくるものだろうと考えております。

私は財政の分野なのですが、政府がどういう働きをするかということについても時代とともに変わってくる部分もあると思います。しかし一方で、その大きな根っこの部分、いわゆる経済学的には市場で物事が決まるのが効率性の面からは望ましいのだけれども、それではうまくいかない部分があるから、政府がそこを補うのだという大きな本筋は全然変わらない。ただ、対応すべき課題が時代によって変わってきます。これは税制も同じでしょう。租税は、公平でなければいけない。それから、税金は効率的でなければいけない。簡素なものでなければいけない。これが日本でうたわれている租税原則になるわけですが、ここのところはきちんと維持した上で、それぞれの時代に適した税制というものを考えていかないといけないのだと考えております。

そういった共通の問題意識の上でそれぞれ取り上げているテーマにつきましては、税制のなかで所得税だったり、法人課税だったり、消費税だったりというふうに色々ですけれども、今

言いましたように、共通テーマを念頭に置いて報告をしてもらいました。そして外部の先生にもこういう共通テーマでこの研究会を今現在進めていますということをお願いしているところです。

後ほど財政分野については関西学院の上村先生に、それから、税法分野の報告については大阪公立大学の酒井先生に取りまとめをお願いしております。今日は研究者から神戸大学の玉岡先生にもご参画いただいて、そして企業会員の住友電工の北村様にもご登壇いただいております。後ほどそれぞれのお立場からこの研究会についてどういうことを感じたのか、或いは何が課題であったのかというようなことをお話しいただくということになっております。

コロナ禍で難しい状況の中、事務局の皆さんには本当にお世話になりながら進めてまいりました。今日は2時間という限られた時間ですけれども、有意義な討論会になればと思っております。もし、質問等がありましたら事務局にご一報ください。研究会の中で共有させていただいて、事務局にお答えした方がいいものがあればお答えするという形で扱わせていただきたいと思います。

それでは始めます。最初に自己紹介をしていただこうと思います。まず、上村先生、お願いします。

(上村) 関西学院大学の上村です。こんにちは。私も林先生同様に、2009年からこの研究会に関わっています。当初は地方税研究会で、2014年から税制基本問題研究会に名前は変わりましたが、実に数えると14年、10年以上この研究会に関わらせていただいています。行政の世界は縦割りと言われているのですが、実は学問の世界もタコソボ化というか、縦割りが非常に進んでいまして、自分の関心領域しか研究しない研究者がとて増えています。その意味では異なる領域の学問分野を知る機会と



というのはとても重要なのですが、非常に少なくなっているのです。この租税研究会の税制基本問題研究会は租税という切り口で財政学者、税法学者、あと企業の方が集まっています。これは非常に貴重な機会だと思います。

財政学は経済学の応用分野でありますけれども、そのアプローチの方法は税法のアプローチと全然違いますし、実務的なところともだいぶ違います。その違いを乗り越えていくというか、お互いに理解を深めていくという意味ではこの研究会の意義があると思いますし、今日の討論会もそういった視点から見てもらえるとちょっと楽しめるのではないかと思います。本日はどうぞよろしくお願いします。

(林) それでは、続いて、酒井先生、お願いします。

(酒井) こんにちは。大阪公立大学法学部の酒井貴子と申します。本日はご参加ありがとうございます。私も2011年の秋ごろからこの研究会に参加させていただいております。私は日頃租税法を大学で教えている者なのですが、租税法は複合的な科目でありまして、この研究会では財政学の先生方のご研究を拝聴することができ、大変勉強になっております。本日はもちろん、租税法側の報告を担当させていただき



ます。どうぞよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。では、玉岡先生、お願いします。

(玉岡) 神戸大学の玉岡です。皆さん、おはようございます。私もこの研究会が発足した当初からずっと参加しております。研究歴が非常に長いのですが、主に研究していたのは消費税でして、変わったところでは租税教育であるとか、今日也多分出ると思いますけれども、インボイスです。インボイスの方も30年近く研究しています。最近は少し変わって、税務行政についての研究をしています。日本型税務行政システムと勝手に名付けていますけれども、どういうものか、どのようにして出来上がってきたかということについて最近の研究しています。今日はよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。では、北村様、お願いします。

(北村) 研究会には2020年の11月から参加をしております。住友電気工業の北村と申します。弊社は電線を中心とした素材を製造・販売する

メーカーで、私の日頃の業務としましては、法人としての各種税目の申告納税や、税務コンプライアンスの維持、それから、税制改正に係る対応等を行っております。私自身は過去に税理士事務所に勤務していたことがあり、その際は主に中小法人とか、個人事業主の方々のビジネスを見させていただいたということもありまして、なるべく規模にかかわらず、事業者目線での意見が出せればというのを目標として参加させていただいております。本日もどうぞよろしくお願いいたします。

(林) ありがとうございます。これからは、まず前半でメンバーである研究者の各報告を財政学、それから、税法の視点からそれぞれ簡単に紹介をしていただきます。後半はそれぞれの発表・報告を踏まえた上で、報告内容に対するご意見、或いはちょっとまた別の切り口も含めて、登壇いただいている先生方のご意見等を頂きたいと思っております。

それでは、最初に研究会での報告内容を紹介させていただきます。まず上村先生からお願いいたします。

I. 社会・経済環境の変化と税制

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、私の方から約10分間でこれまでの税制基本問題研究会のシリーズ、社会・経済の変化と税制の課題における財政学関係の報告の簡単な紹介をさせていただきます。

〔社会・経済環境の変化と税制〕各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料2）

今回のプロジェクトは約2年間の期間でしたが、この間の社会・経済環境の変化はとてもすごいものがありました。言うまでもなく、新型コロナウイルス感染症の拡大、最近で言う

資料2

社会・経済環境の変化と税制

- ・統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」は2021～2022年度のプロジェクト
 - －この間の社会・経済環境の変化は極めて大きい
- ・突発に生じる経済危機（短期）
 - －新型コロナウイルス感染症など
- ・少しずつだが確実に進む変化（中長期）
 - －少子高齢化、所得格差、社会保障の増大など
- ・税制はどのように対応すべきか

資料3

第1節 上村報告

「経済危機局面における財政再建と税制」

- ・経済危機局面の財政再建と税制について考察
 - －過去のデータ（特にリーマンショックと東日本大震災）によれば、大規模な経済危機は平均して6年に1回、経済危機のたびに財政は悪化
- ・危機の後には平時が来ることを考慮して政策を考えるべき
 - －1)一時減税は恒久化すべきでない（財政再建が困難に）
 - －2)景気後退局面の消費税の増税は避けるべき
 - －3)新型コロナウイルス感染症対策は特別会計で区分経理を

と、ロシアのウクライナ侵攻がありましたけれども、私たちは改めてグローバルな社会の中で生きているということを痛感したということと税制もまたその変化に対応しないといけないということを学んだわけです。新型コロナウイルス感染症やそういった突発的に生じる経済危機とは別に例えば少子高齢化とか、所得格差の拡大や社会保障や社会保障負担の増大、日本財政の悪化とか、少しずつだけれども、確実に進んでいるような変化もあります。こういった変化に対しても中長期的に持続可能な社会を形成するために税制はどう対応すべきかということを考える必要があります。

短期的な変化と中長期的な変化といった2つの変化がありますが、こういった社会・経済環境の変化に対応した税制の課題に取り組むという問題意識の下にこの2年間の税制基本問題研究会のシリーズは実施されたわけです。このシリーズでは財政学と税法の学問領域に大きく2つに分かれるのですが、そのうちの財政学関係の各研究報告について私の方から簡単に紹介させていただきたいと思います。紹介する順番はその研究報告が実施された順番ですので、順番に意味があるわけではありません。それでは、始めます。

〔第1節 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」〕各研究報告の簡単な紹介（上

村）（資料3）

第1は私自身の報告です。「経済危機局面における財政再建と税制」というタイトルです。この報告では新型コロナウイルス感染症の拡大という経済危機を契機にしまして、経済危機局面における財政再建と税制について考察しました。実のところ、大規模な経済危機というのは平均して6年に1回ぐらいの割合で生じています。実に頻繁に生じているということで、このような経済危機に対応できるのは基本的に財政のみでして、経済危機のたびに財政は悪化してしまいます。ただし、経済危機は永久に続くわけではありません。危機の後には平時が来ます。従って、経済危機の後に景気拡大局面が来るということを考えながら政策を考えておくべきだということです。

リーマンショックと東日本大震災のときの経験を踏まえると、経済危機局面においては減税を行うとしても、一時減税にとどめるべきで、減税を恒久化すると、財政再建が困難になります。また、そういった減税が効果的であるかどうかの検証も必要です。景気後退局面の消費税の増税は避けるべきで、景気拡大局面に実施すべきだということです。新型コロナウイルス感染症対策には巨額の財政支出を国債発行で行いましたけれども、その債務を特別会計で区分経理して、予算を透明化することが望ましいということを報告いたしました。

資料4

第2節 林（宏）報告 「これからの所得控除を考える」

- ・ 所得税の人的控除については様々な改革が実施
- ・ 人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）の観点から分析
- ・ 1) 世帯人員が多いほど税負担は低下だが、高所得層の1人と2人は税負担が同じ
- ・ 2) 等価所得が高く、世帯人員が多いほど税負担は多いが、等価所得が低い階層において、世帯人員が多いほど税負担が低くなる
- ・ 人的控除の設計には、所得や世帯人員のみならず、世帯所得の観点からの評価が重要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

4

〔第2節 林（宏）報告「これからの所得控除を考える」〕各研究報告の簡単な紹介（上村） （資料4）

第2は、本日登壇されている関西大学の林宏昭先生の報告「これからの所得控除を考える」です。近年、特に所得控除の人的控除、扶養、配偶者、基礎についてはさまざまな改革が行われてきたわけですが、その背景には働き方の変化や家族形態の変化といった家族経済の変化、社会経済の変化があったと思います。この報告では人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を、世帯所得をここでは世帯人数ですけれども、それを調整した等価所得という指標から見たときにどのような調整がなされているかということについて検討しています。

給与収入を基本とすると、世帯人員が多いほど税負担は下がるということですが、配偶者控除の適用の条件によっては高所得層は1人と2人の税負担が同じになります。さらに等価所得を用いた場合、等価所得が高くて、世帯人員が多いほど、税負担は多くなります。ただし、等価所得が低い階層においては給与収入を基準とする場合と同様に世帯人員が多いほど、税負担が低くなります。給与所得収入と等価所得において課税前後のジニ係数を比較したところ、新しい税制の方が再分配効果は大きくて、給与所得よりも等価所得が再分配効果が大きいということがわかったということで、結局、人的控除

資料5

第3節 八塩報告 「中小法人による「欠損法人問題」と 近年の法人税率引下げについて」

- ・ 所得税と法人税の税率差を利用した「インカム・シフティング」
 - － 従来は「欠損法人問題」、近年は「法人税率と所得税率の逆転」→オーナーの節税行動は？
- ・ 1) 2000年代前半まで法人利益ゼロに集中
- ・ 2) 2010年代以降は集中が崩れる現象
- ・ 税率差がオーナーの節税行動に影響
 - － 軽減税率のあり方も見直す必要がある

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

5

の設計においては所得とか、世帯人員のみならず、世帯所得、ここでは等価所得といった多面的な評価が重要だということが報告されました。

〔第3節 八塩報告「中小法人による欠損法人問題と近年の法人税率引下げについて」〕各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料5）

第3は京都産業大学の八塩先生の報告「中小企業における欠損法人と近年の法人税率の引き下げについて」です。会社のオーナーは社長であって、役員でもあり、株主でもあるということで、要は、税率の低い所得形態に所得を移すというインカム・シフティングが行われている可能性があります。従来は欠損法人問題がありましたけれども、近年は法人税の税率が引き下げてになって、社会保険料が上昇して、所得税の税率も上昇しているということで、法人税と所得税の税率の逆転現象がオーナーの節税行動に何をどう及ぼしているのかということについて検証されています。

分析によると、2000年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていましたが、2010年代ではそれが崩れています。つまり、法人税率と所得税率の逆転が生じて、オーナーの節税行動に影響を与えた可能性が指摘されています。

資料6

第4節 足立報告

「経済ショックと税制改革—国際比較—」

- OECD諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革
 - 米国・英国・独・仏における企業支援、雇用支援、家計支援、成長戦略、税（法人税・所得税・消費税）・社会保障政策と税制改革
- 各国の財政措置の効果
 - COVID-19ショックはSARS・リーマン・東日本大震災に比べ実質GDPは低下したが、倒産件数と完全失業率は低い
- 長期的に公的債務拡大への対応が重要
 - プライマリーバランス黒字化を目指した社会保障関係費を検討

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

6

資料7

第5節 林（亮）報告

「所得税の税収調達機能に関する考察」

- 所得税の税収調達機能を「イロージョン」で検証
 - 徴収されるべき税収が徴収されていない現象
 - 「課税ベースのイロージョン」
 - 課税ベースの算定の段階で漏れているイロージョン
 - 約50%がCIT課税ベースから漏れている（低所得層ほど大きい）
 - 「税収のイロージョン」
 - 最大限徴収可能な所得税（包括的所得税CITを想定）から制度的に徴収できていないイロージョン
 - 約8割のイロージョンが所得控除、高所得層は分離課税が大きい
- 所得税は複雑な制度であるため、税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

7

〔第4節 足立報告「経済ショックと税制改革—国際比較—」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料6）〕

第4は甲南大学の足立先生の報告「経済ショックと税制改革—国際比較—」です。OECD諸国が直面した新型コロナウイルス感染症の拡大の政策と税制改革について検討を行っています。各国はさまざまな政策を実施するに当たって多大な財政措置を行ってきましたけれども、近年の経済ショックに比べて、新型コロナウイルスショックでは、実質GDPが低下したものの、倒産件数や完全失業率は抑えられているということがわかりました。そういう意味では税制上のあり方の再設計を行って、長期的に公的債務の拡大への対応が必要なので、財政の長期的な正常化を検討する必要があるということです。日本はプライマリーバランスの黒字化を目指していますけれども、GDPの成長率を高めるか、社会保障システムを見直すか、国民負担の見直しが求められるということを報告されていました。

〔第5節 林（亮）報告「所得税の税収調達機能に関する考察」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料7）〕

第5は甲南大学の林亮輔先生の報告「所得税の税収調達機能に関する考察」です。所得税は基幹税ですけれども、累次にわたる税制改正に

よって税収調達機能が損なわれているというような可能性があるということです。それをイロージョンということで、これは徴収されるべき税収が徴収されていないという現象ですけれども、そのイロージョンに焦点を当てて、どの程度のイロージョンが現行制度に生じているのかということについて分析をされています。その試算によると、包括的所得税というものを望ましい税制度として考えた場合、その課税ベースに対するイロージョンが50%になっているということ、低所得者層ほどイロージョンの程度が大きいということ等々の結果が出ています。所得税を税収調達機能の視点から考えるときには、どの制度が税収調達機能にどのように及ぼしているのかということについてシミュレーションによって見極める必要があるということを報告されています。

〔第6節 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」各研究報告の簡単な紹介（上村）（資料8）〕

第6は神戸大学の富田先生、玉岡先生の報告「納税意欲を考えた税制改革」です。玉岡先生は今日の登壇者でもあります。少子高齢化や日本の財政状況を考えた場合、今後の租税負担は増えていくと予想されるわけですが、税負担を喜んで受け入れる人はほとんどいないと思われますし、誰もが嫌がる租税負担をいかに

資料8

第6節 富田・玉岡報告 「納税意欲を考えた税制改革」

- Tax morale（租税への抵抗感の緩和、納税意欲）を高める
 - － 租税の負担感に租税の3原則「公平」「中立」「簡素」、支出政策の透明性が関連（財政学者）
- Tax moraleの計量分析の結果
 - － 政府への信頼度が低い人ほどtax moraleが低い
 - － 自営業者は他の雇用形態よりもtax moraleが低い
 - － リスク回避的な人ほどtax moraleが低い
- Twitterのテキストマイニング分析
 - － 消費税の増税に対する抵抗感や嫌悪感、不安
- 納税コスト、政策の透明性が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる
 - － 手軽に納税できるシステム構築、いかに税が使われているかの明示



KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

8

受け入れてもらうかということは日本財政の重要な課題だということで、租税への抵抗感の緩和、税を払いたいと思う人たちの意欲、つまり、納税意欲を表すような tax morale を高めていくことが重要になっていくということです。

日本は比較的に他国よりも納税意欲は高いとされているわけですが、消費税の増税時には納税意欲は低下する状態も指摘されていて、租税の負担感に「公平」「中立」「簡素」という租税の三原則や支出、すなわち歳出の透明性が影響していると多くの財政学者が指摘してきました。そこで、本研究では租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされているのかということについて計量分析と Twitter のテキストマイニングで検証されたということです。

幾つかの検証があるのですが、政府への信頼度が低い人ほど tax morale が低い。自営業者は他の雇用形態の人よりも tax morale が低い。リスク回避的な人ほど tax morale が低い。以上の仮説が成り立つということが示されています。あと、消費税の増税についてですが、Twitter の分析によると、消費税の増税に対する人々の抵抗感や嫌悪感ということが感じられたということになっています。ということをとータルで考えると、基本的には手軽に納税できるシステムの構築とか、どのように税金は使われているかということについてき

ちり明示していくということが重要だと言われています。

以上で、私からの財政学関係の各研究報告を終わります。ありがとうございました。

(林) ありがとうございました。時間に限りがあるので、非常に駆け足でかいつまんで話していただいたのですが、この各報告については毎月の『租税研究』の方に掲載されておりますので、もしご関心がおありの方はそちらの方もまたご覧になっていただけたらと思います。

続けて、税法関連の報告につきまして酒井先生の方からご紹介いただきたいと思います。では、よろしくお願いします。

Ⅱ. 租税法関係の各研究報告

(酒井) 酒井でございます。

〔テーマ「社会・経済環境の変化と税制・・・租税法関係各報告」〕租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料10）

租税法各報告は、コロナ禍にあってもなくても存在し続けるような、しかし、経済社会の変化にあって起こってきた、或いは指摘されている租税法各分野の課題について、租税法研究者の先生方から報告がございました。これらの報告に際しては細かな打ち合わせもしていないのに、テーマがかぶることなく網羅的な検討ができたといえます。ただ、その分今回共通のテーマの下でどうまとめて報告するかについては苦心したところではあり、分野ごとにまとめて報告することになるかと存じます。全体を通して租税法分野での基本的なアプローチは、国内外の法令解釈を基本として法的論点を洗い出し、あらゆる改善策や見解を示すというようなオーソドックスな研究手法となっております。

では、全体を簡単に見通した上で、各報告の

資料10

テーマ「社会経済環境の変化と税制」 ・・・租税法関係各報告			
節	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 ～国際的側面を含めて～	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真吾
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 ～仕入税額控除とインボイスを中心に～	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

概略をご説明することにさせていただきます。
なお、報告順ではなくて、税目順に並べ替えて
おります。まず働き方の多様化や人材流動化に
関係あるものとして第1節の退職所得課税と第
6節の地方税の住民税の報告があります。第2
節は厳しい経済環境の中で拡充のあった研究開
発税制、同様に法人税関係で、第3節ではグル
ープ通算制度の課題が報告されています。第4
節は国際課税関係で、国際的情報交換が進展す
る中で納税者権利保護のためのプライバシー権
に関連して報告があり、第5節では消費税課税
関係で、インボイス制度の導入で日本の消費税
の大きな変革を迎えるに際し、EU付加価値税
における関連事例の検討が行われました。では、
以下、個別に見ていきたいと思います。

〔第1節一高報告「退職時給付に関する課税上
の問題点―国際的側面を含めて―」租税法
関係の各研究報告の概要（酒井）（資料11）

第1節・関西学院大学の一高先生のご報告
「退職時給付に関する課税上の問題点」では、
働き方の変化やグローバル化がある中での退職
金税制を検討されました。まず退職所得課税に
あっては、2分の1課税や退職所得控除により
大きな税負担軽減があります。これは社会政策
的配慮に基づくと理解されてきた点など詳しい
検討がなされ、本来は給与所得との関係や退職
後の年齢や担税力を考慮した内容とすべきとさ

資料11

第1節 一高報告	
「退職時給付に関する課税上の問題点―国際的側面を含めて―」	
・退職所得の二分の一課税など軽減措置は、長期勤務への対価の一部累積たる性質と、退職後の生活保障という社会政策的配慮に基づくと解されるが、退職後の担税力に基づき判断されるべき	
・令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等（短期退職手当等）では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象外とした	
→計算例の検討から、退職手当等の額が大きいかほど税額が大きくなってしまふので、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言	
・国際的な場面では、租税条約が退職金に係る具体的な定めを欠くので、退職所得課税が不明確。ただ年金での受取時に源泉地免税となるため、一時支給の場合との差が大きく、条約改定時に再検討が必要と示唆	

れています。特に令和3年改正では、勤続5年
以内の者が受ける退職手当等について課税逃れ
への対処がありました。これについて適正化の
余地があると指摘されました。国際的な場面
では一般に租税条約が退職金に対する具体的な
定めを欠いており、退職所得課税には不明確な
点が多いこと、グローバル化にあって改正され
べき点の興味深いご指摘がありました。

〔第2節濱田報告「研究開発税制の展開」租
税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料
12）

第2節・兵庫県立大学の濱田先生のご報告
「研究開発税制の展開」では同税制を紹介され、
国際比較をした上で日本の課題を示されました。
まず日本では2003年以降、厳しい経済環境を背
景に経済界の要望の下、試験研究費に係る税額
控除制度を中心に拡充がありました。いわゆる
総額型を基本としつつ、種類拡大など、さまざ
まな改正を経た後、いわゆる増額型が加わって、
総額型との折衷的なものとなり、範囲拡大や税
額控除上限の緩和もあったとの変遷のご説明が
ありました。

次に OECD 報告書によると、企業による研
究開発費の支出の増加をもたらしたという点で
は研究開発税制の有効性が評価されるとのこと
です。ですが、日本についていえば、欧米諸国
より中小企業への支援が少ないことが指摘され、

資料12

第2節
濱田報告 「研究開発税制の展開」

- ・日本では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望により、試験研究費に係る税額控除制度を中心に研究開発税制が拡充
- ・改正を経て、中小企業やオープンイノベーション向けのものなど種類も増え、一定の支出総額に一定率を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、支出増額分に一定率を乗じた金額を税額控除する増額型も加わり、総額型との折衷的なものとなり、さらに、支出対象も拡大、税額控除上限の緩和も
- ・OECD報告書の国際比較では、研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されること、日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、赤字法人にとって利用できないから（大企業との比較で約5倍の差）
- ・適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとって利用障壁があるから、見直しの必要性あり

その理由として赤字法人には同税制を利用することができない点を指摘されました。また、適用上の解釈問題を含め、制度が複雑なので、見直しの必要性があると指摘されました。

〔第3節小塚報告「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料13）

第3節・岡山大学の小塚先生のご報告「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」では、今年4月以降、従来の連結納税に代えて適用されるグループ通算制度に係る改正を連結納税改革と呼んでその課題を検討されました。まずはこの改革の特徴として、簡素化を目的とした所得計算の個別化と組織再編税制との連続性確保があることに着目されました。すなわちメンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければいけない局面で計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成できるわけですが、そのために生じる経済実態と税負担の乖離に伴う対応が必要となる点を検討されています。

また、グループ加入時や連結開始時に組織再編税制の適格要件と同様な要件の充足により時価評価課税が行われないとされたことについて生じてくる計算上の扱いの不整合な点を指摘し、その解消が課題と非常にテクニカルな分析をさ

資料13

第3節
小塚報告 「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」

- ・連結納税改革（グループ通算制度）の特徴として、①簡素化を目的とした所得計算の個別化と、②組織再編税制との連続性確保、があることに着目
- ・①は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければいけない局面について、計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成
→そのために生じる経済実態と税負担の乖離に伴う対応の必要性
- ・②では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、加入時における時価評価課税の不適用について、メンバー会社株式譲渡に係るベースの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとし、性格づけうる
→そうすると①での計算やその他扱いとの間で不整合な点が生じ、解消が課題

れました。

〔第4節漆報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料14）

第4節・大阪経済大学の漆先生のご報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」では、EUにおけるプライバシー権・データ保護に関して、欧州人権条約（ECHR）、欧州基本権憲章（CFR）及び一般データ保護規則（GDPR）を取り上げて検討されました。以下、それぞれ略語を使います。租税に関する国際情報交換では、自発的情報交換、要請に基づく情報交換、及び、自動的情報交換の3つが基本になることがまず確認されています。そして、EUでプライバシー権を定めるECHRでは、一般的に手続的権利が重視されるのですが、課税への文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりなく、現状このあたりは手続的権利の明確でない状況ということです。

次に租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象だと確認された上で、データの主体である納税者の権利は租税情報の特殊性から今後立法が必要とされ、さらにデータ保護についてはCFRの下で判断されてきたと確認されました。特に日本との関係では、GDPR

資料14

第4節

漆報告

「EUにおけるプライバシー権
・データ保護法制と租税情報の交換」

欧州人権条約 = ECHR
欧州基本権憲章 = CFR
一般データ保護規則 = GDPR

- ・租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本
- ・プライバシー権を定めるECHR8条に関して一般に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につながない
- ・租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となるが、データ主体（そのデータの対象となる者）の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限されるところ、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要
- ・データ保護については、それについて定めるCFR8条のもと判断されてきた
- ・GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るから、まずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべき

に影響されるデータ保護法制が及び得るということから検討が必要になる事柄について示されました。

〔第5節酒井報告「EUにおける付加価値税の事例検討」〕 租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料15）

第5節・大阪公立大学の（報告当時は大阪府立大学）酒井報告は、「EUにおける付加価値税の事例検討」というタイトルで、日本では来年10月から仕入税額控除の手続要件として導入される、いわゆるインボイス制度の下で生じ得るさまざまな問題への懸念がありますので、EUの付加価値税に関係した欧州司法裁判所の関連事例を参考にしてみようという内容の報告です。EU付加価値税共通ルールの下、控除原則は基本原則と位置づけられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば、仕入税額控除を認める判例傾向があります。さまざまな事例と各種法令の検討から、EUの付加価値税とは前段階課税を確保する仕方が日本とは制度的に異なる点を指摘しまして、今後起こり得る日本の紛争に対してEU法との比較検討は参考となるだろうが、限定的でもあると結論いたしました。

〔第6節坂巻報告「個人住民税の今日的課題」〕 租税法関係の各研究報告の概要（酒井）（資料16）

資料15

第5節

酒井報告

「EUにおける付加価値税の事例検討」

- ・2023年10月からのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機とするが同時に前段階控除を確保することも意図され、適格請求書発行事業者登録制度も導入
- ・EU付加価値税の指令のもとで仕入税額控除は基本原則と位置づけられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向。例えば、インボイスに登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除は認められるとの判断。
- ・しかし、実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めた事例では、日本にはない規定（EC指令203条）に基づく対応と分かった。
- ・日本とEUでは前段階納付を確保する仕方が違うので、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争解決にあたり、EU法との比較検討は参考となるだろう、限定的でもある

最後になります第6節・東洋大学（報告当時は岡山商科大学）の坂巻先生のご報告「個人住民税の今日的課題」では、米国州税の考察から、日本における個人住民税に係る示唆を得ようとするものです。まず米国では州所得税の計算に連邦所得税の金額を連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念されています。これに対し日本では所得控除や税額控除には地方税独自のものをを用いるから、国の政策が地方へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価しています。

次に米国では州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に各管轄の競合から二重課税排除の必要が生じ、また、年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、州の居住者の期間とそうでない期間を区別して、必要経費等を期間按分するということです。

一方、日本の個人住民税では、居住地管轄のみを採ることから現状では簡便であるが、近年見られる二地域居住の推進に当たり、日本の個人住民税をどのように課していくかの検討の中でアメリカの州税の議論が参考になることを示されました。

非常に駆け足となりましたが、租税法関連の各報告は以上です。ありがとうございました。

第6節

坂巻報告

「個人住民税の今日的課題」

- ・米国では、連邦所得税の金額を州所得税の計算に連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される
- ⇒これに対し、日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものをを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価
- ・米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に管轄の競合から二重課税排除の問題が生じる
- また、年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別して、必要経費や人的控除等を期間按分するなどの必要がある
- ⇒日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから簡便だが、二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するかを検討の際、アメリカ州税の議論は参考となる

(林) 酒井先生、ありがとうございます。先ほども言いましたが、非常に駆け足で、これだけで全部の報告をご理解いただくのはなかなか難しいかと思いますが、また、『租税研究』の方もご参照ください。

冒頭で外部の先生にも報告をお願いしたと申し上げましたが、ここでタイトルだけ申し上げておきます。立命館大学の本部先生には「租税回避と法」ということで報告していただきました。租税回避というのはいろいろな局面で問題になるわけですが、それを税法の観点からご議論いただいたということです。

それから、報告時は西南学院大学に所属されておりましたけれども、現在は同志社大学の倉見先生には「ギグエコノミーと所得税制」という報告をしていただきました。働き方改革の中で多様性が出てくる中で、サラリーマンをしながら、事業所得を得る、いわゆる副業というような問題がある中で、それを所得税制の中でどういうふうに取り扱うかというご報告を頂きました。

それから、慶應大学的小熊先生には「日本の二重構造とその影響 歴史と社会構造の観点から」ということで、主に労働、或いは雇用関係の状況の変化の中で今現在起っていることを社会学者の観点からご報告をお願いしました。われわれにとって非常に参考になったところです。こちら『租税研究』の方には掲載してお

りますので、また参考にしてください。

では次に、今のお二人の先生以外に玉岡先生と北村さんにご登壇いただいておりますので、研究会でのシリーズの全体、報告の全体を振り返って感想や、或いは疑問点がもしあれば、それも含めて少しお話しただけだと思えます。では、まず玉岡先生からお願いします。

(玉岡) 経済社会の変遷と税制の問題というのは結構古くて、新しい問題でして、この20～30年というタイムスパンで見ると結構いろいろなところが変わっていることがわかります。例えば経済構造に関していいますと、第3次産業の比率が非常に大きくなってきて、就業者数で見ると、約7割前後が第3次産業で就業しているというふうになってきています。租税特別措置等を使ったりするわけですが、第3次産業が非常に大きいとき、どういう効き目があるかという検討は必要かと思えます。

直近で言うと、税収構造の変化がすごいと思っております。いつの間にか国税の税目の中で消費税収が一番多くなったということになっていました。先ほど上村先生の方から tax morale、自発的納税意欲と訳すのですが、この話がありましたけれども、昨日ふと tax の反対なので、expenditure morale という言葉を勝手に考えつきまして、何かというと、財政赤字が今非常に多くて、ある意味危機的な状況にあると思うのですが、そういう中で歳出というものを必要なものに限って本当に税収というか、財政全体を見ながら、歳出の方を抑えていこうというふうな意欲というのを expenditure morale ともし定義すると、現在日本で expenditure morale というのは非常に低いということです。tax morale は高いけれども、expenditure morale は低いということになろうかと思えます。

経済社会の変化と税制の変化ということで、経済社会が変わったから税制を変化させたとい



う側面と、税制の方で経済社会構造を変えらるという2つの側面があると思うのですけれども、前者について見ますと、この数十年で変わったことは何かともう1度振り返ってみると、コロナがそうなのですが、未曾有の社会経済危機に対する財政措置で、それが財政構造の極端な悪化を招いたということです。先ほど expenditure morale が低いと言いましたけれども、おれを刷れば、財政支出がいくらかでも可能であるというような、ある意味錯覚というものが、政策当局を含めて、国民の間にも広まっているのではないかと。それはよく後世代への負担があるから財政構造の悪化を防ぎましょうということを言われるのですけれども、今のところ、借換債を発行して、それが消化できているという状況ですので、増税によって赤字を解消することにはなっていないので、一部ではやっている MMT という理論があるのですけれども、彼らが描いているような世界に今現在なっているということなのです。

変わらなかったものというのを考えることができて、所得税の税収調達機能が、報告でもありましたけれども、あまり上がっていないということです。片や、法人税の減税、税率の引き下げ等もあって、先ほど申しましたように、消費税の税収は非常に大きくなったということになります。それから、変えないといけないものという視点もあるかと思うのですけれども、これはまた後の議論で出てくるかもしれませんが、

事前と事後の政策評価があると思われます。いろいろな政策を実施する前に事前に評価をする。終わった後、実施した後にその評価をするということが必要だと思いますけれども、そういう評価をやらないという伝統がどうも変わっていないということが非常に気になります。

変えないといけないもののもう1つは、納税コストに対する意識が非常に低いということです。納税コストを1円の税を納めるのにかかる費用、納税者側にかかる費用をできるだけ抑えるということが世界のあらゆる国で政策目標になっているのですけれども、どうも日本ではそういう目標自体があまり立てられていないということです。変えてはいけないもの、最後ですけれども、租税原則に沿った税制改革というのがあります。これについては今後とも変えないで実施しないといけないと思っています。

非常に雑ばくな感想ですけれども、私からは以上です。

(林) ありがとうございます。いろいろな視点からお話しいただいたと思います。続いて、北村さんの方からお願いいたします。

(北村) 北村でございます。玉岡さんのおっしゃっている納税コストは確かにすごく感じる場所ですので、ぜひ税制改正等の際にはよくお考えいただいた上で創設されるといいなと思っています。

私から全般を通じての感想ということで申し上げますけれども、私はあくまで企業の中の人間ですので、その行動原理としてはどうしても株主さんをはじめとする関係者の利益を最大化させるというのが第一になります。しかしながら、その一方で、企業行動によって与える社会的な影響、或いは持続可能な世の中を維持するという側面を考えますと、無鉄砲に利益を追求する。すなわち租税負担を軽減するということが



だけがわれわれの目指すべきところではないと考えていまして、国を維持して、豊かにする。それがまずありきで、その中でわれわれのような会社の発展できるような、要は、長期的な観点で企業行動を取る必要があらうと思っております。

とはいえ、そういった視点で税制改正要望を出すにも、社会にどういう問題があって、どういう選択肢があるのかという事情を正しく把握しておかないと、結局は適切な行動を取れないわけですし、その点、先ほどダイジェストでご報告いただきましたように、会社税務をやっているだけでは到底思いつかないような切り口ですね。例えば世帯所得を世帯人数の平方根、ルートで割った等価所得という概念で人的控除を評価するとか、他には情報交換規定とプライバシー権が相互干渉する。それをどうやって解消できるというのを考えると、初めて出会う論点や事実が多かったものですから、この研究会でとても勉強できたような気分させていただいており、非常にありがたく思っております。

以上、感想でございます。

(林) ありがとうございます。上村先生、酒井先生から簡単に全部の報告をご紹介いただいて、二人のメンバーからも感想を頂きました。ここから少し登壇者それぞれのお立場や観点からということで話を深掘りしていきたいと思

います。場合によっては報告のテーマになかったところまで話が広がっていくかもしれませんが、まず最初にお二人の専門家の方にそれぞれの専門の観点から各報告についての感想やご意見があればお話しいただきたいと思います。これも上村先生から先をお願いいたします。

Ⅲ. 各報告への感想・意見

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、私の方から今回の財政学関係の各種の報告について感想ないし意見を述べさせていただきます。財政学関係については6つの報告があったわけですが、同じ財政学関係とはいえ、かなり幅広いテーマを持つ報告が6つあったわけで、それを網羅的に捉えて感想ないし意見を述べるというのはなかなか難しい作業です。しかしながら、できるだけ統一的な視点から、この6つの報告について振り返りたいと思っています。

〔財政学関係の報告が扱った税制〕各報告への感想や意見 (上村) (資料18)

最初に財政学関係の各研究報告が扱った税制を挙げてみます。扱われた税制は主に基幹税ということで、私の報告は税制全般だったのですが、林宏昭報告は所得税、八塩報告は法人税と所得税、足立報告は税制全般、林亮輔報告は所得税、富田・玉岡報告は税制全般と特に消費税ということでした。従って、基幹税である所得、法人、消費の税金が主に扱われたということなので、これら基幹税に何らかの課題がまだ存在するというを示唆されていると思います。

〔社会・経済環境の変化をどうとらえるか①〕各報告への感想や意見 (上村) (資料19ページ)

各報告において社会・経済環境の変化とはどのように扱われたか、これについて考えてみま

資料18

財政学関係の報告が扱った税制

・扱われた税制は主に基幹税

- 上村報告・・・税制全般
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・所得税
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・法人税と所得税
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・税制全般
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・所得税
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・税制全般と消費税
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料19

社会・経済環境の変化を どうとらえるか①

・社会・経済環境の変化⇒税制

- 上村報告・・・マクロの税収の変化
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・等価所得の変化
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・マクロの税収の変化
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料20

社会・経済環境の変化を どうとらえるか②

・税制⇒社会・経済環境の変化

- 上村報告・・・
 - ・「経済危機局面における財政再建と税制」
- 林宏昭報告・・・
 - ・「これからの所得控除を考える」
- 八塩報告・・・税率差によるインカムシフティング
 - ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 足立報告・・・
 - ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 林亮輔報告・・・イロージョンの変化
 - ・「所得税の収収調達能力に関する考察」
- 富田・玉岡報告・・・消費税増税時の租税抵抗の変化
 - ・「納税意欲を考えた税制改革」

資料21

租税原則との関連

- ・ 公平
 - 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：世代間公平
 - 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：世代間公平
 - 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の公平
 - 林亮輔報告「所得税の収収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ 中立
 - 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の中立性
 - 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：税制間の中立性
- ・ 簡素
 - 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

した。この点は2つの方向性があると思います。先ほど玉岡先生が言われたことと私の考え方は結構似ていて、財政学者は同じように考えるのだなと思いました。1つ目は、社会・経済環境の変化が税制に与える影響と考えるパターン、2つ目は、税制が社会・経済環境の変化に影響を与える。この2つのパターンがあると思うわけですが、まずは社会・経済環境の変化が税制に与えるという立場の報告についてまとめてみました。私の上村報告は社会・経済環境の変化が例えばマクロの税収をどういうふうに変化させたのかを考察しています。この点は足立報告も同じです。林宏昭報告はさまざまな世帯を考えることで、これを等価所得の影響として分析をされていると思います。

〔社会・経済環境の変化をどうとらえるか②〕 各報告への感想や意見（上村）（資料20）

2つ目のパターン、税制が社会・経済環境を変化させるという立場ですけれども、八塩報告はまさに所得税と法人税の税率の差によってインカム・シフティングは起こっているかどうかということを分析されています。林亮輔報告は所得税のイロージョンで税収がうまく確保できていないということを分析されています。富田・玉岡報告は、例えば消費税の増税時の租税抵抗の変化を捉えているということです。

〔租税原則との関連〕各報告への感想や意見（上村）（資料21）

次に租税原則との関連性から各報告の立場を考えてみました。租税原則には公平・中立・簡

資料22

各報告の分析手法

- エビデンス（データ）にもとづく議論
 - － EBPM（Evidence-Based Policy Making）
- 何らかの比較による分析
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：リーマンショックや東日本大震災と新型コロナウイルス感染症の比較
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の比較
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：国際比較
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：2000年代と2010年代の税制の比較
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：包括的所得税との比較
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」：雇用形態、政府への信頼度など
- 財政学の研究報告の特徴

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

6

素があるわけですが、まずは公平です。上村報告と足立報告は租税原則による位置付けがちょっと難しい研究ではあるのですが、財政再建を扱っているということでは世代間公平について考察されていると解釈できそうです。林宏昭報告は世帯と世帯の間の公平性、林亮輔報告は所得階層間の公平についても言及されていますので、そういうものと考えていると思います。中立に関しては、林宏昭報告は世帯間の中立性についても考察されていると解釈できますし、八塩報告は特にこれは間違いなく所得税と法人税の間の中立性の問題を扱っています。最後の簡素化については富田先生、玉岡先生の報告が簡素を扱った報告に該当するのではないかと思います。

〔各報告の分析手法〕各報告への感想や意見（上村）（資料22）

さらに各報告の分析手法ですが、幾つの特徴があります。1つ目は全ての報告についてエビデンスベース、データに基づく議論がなされているということで、いわゆる EBPM（エビデンス・ベースト・ポリシー・メイキング）が重視されているということだと思います。あとは何らかの比較による分析がなされているということも特徴だと思います。私の報告はリーマンショックとか、東日本大震災というような過去の経済ショックを手掛かりにして、新

資料23

主な政策提言の内容

- 税制による財政再建を進めるべき
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- 所得控除による世帯間の公平・中立の確保を
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」
- 所得税と法人税の税率差に着目した改革を
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- 所得税における税収調達能力の回復を
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- Tax moraleを高め、租税抵抗を低める改革の実施を
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

7

型コロナウイルス感染症のショックの比較を行ったわけです。林宏昭報告は世帯間の比較をして、足立報告は国際比較、八塩報告は2000年代と2010年の税制の比較、林亮輔報告は包括的所得税というものをベンチマークにしながら、それとの比較、富田・玉岡報告は雇用形態、政府への信頼度などの比較をされています。こういった分析手法は財政学の研究報告の特徴かなと思います。

〔主な政策提言の内容〕各報告への感想や意見（上村）（資料23）

最終的には財政学はやはり政策提言をするというのが重要な課題ではあるので、それについてまとめてみました。上村報告と足立報告は税制による財政再建を進めるべきという立場です。林宏昭報告は所得控除による世帯間の公平・中立の確保を目指す。八塩報告は所得税と法人税の税率差に着目した改革を目指す。林亮輔報告は所得税における税収調達能力の回復を目指す。富田・玉岡報告は tax morale を高めて、租税抵抗を低めるような改革の実施をということで、私の方で勝手ながらまとめました。

以上が各報告へのコメントないし意見でした。非常に幅広いテーマを持つ報告を統一的な観点からまとめて、やや強引ではあるわけですが、全体像をわかりやすくするためにこのような取りまとめをいたしました。以上です。

資料10

テーマ「社会・経済環境の変化と税制」 ・・・租税法関係各報告			
部	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 ～国際的側面を含めて～	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真吾
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 ～仕入税額控除とインボイスを中心に～	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

（林） ありがとうございます。では、引き続いて、酒井先生の方からもそれぞれの報告を踏まえて、感想なり、或いはご意見なりというのを頂きたいと思います。よろしくをお願いします。

〔テーマ「社会・経済環境の変化と税制・・・租税法関係各報告についてコメント」〕 意見交換資料（酒井）（資料10）

（酒井） 酒井です。私の方では租税法各報告について先ほど十分に論点を説明できなかった部分を主に掘り下げていき、報告準備で気づいたことなどについて話していきたいと思います。なお、スライドに挙げた項目を全て見ていくとなりますと、持ち時間を大幅超過しますので、適宜後回しや割愛をさせていただきますので、ご了承ください。

〔第1節一高報告「退職所得の課税問題」〕 意見交換資料（酒井）（資料11）

では、まず一高報告についてです。退職所得は、ご存じのとおり、退職後の生活の糧となるもので、他の所得と比較して大幅に税負担軽減がなされております。1)の例に示しておりますとおり、大企業で大卒の平均退職所得が約2,300万円でありまして、例えば大卒から60歳定年までであれば、勤続38年ということで計算してみますと、所得税は6万円ほどで、住民税も

資料11

第1節 一高報告

・・・退職所得の課税問題

1) 退職所得への租税優遇（所得税法30条、89条）

①退職所得控除の額・・・税務力調整 + ②二分の一課税・分離課税・・・平準化措置

- ・勤続年数が20年までの場合
40万円×勤続年数
- ・勤続年数が20年超の場合
70万円×勤続年数－800万円

例) 退職金2289万円、勤続38年の場合の税負担は？

2) 令和3年改正；短期退職手当の扱い（所得控除等無視、R4年～）

	退職所得500万円	退職所得5000万円	給与所得1250万円×4年
改正前	87万5000円	688万4000円	778万2000円
改正後	9万5000円	1630万9000円	(= 194万5500円×4年)

3

合わせますと、税負担は約17万円程度となります。そうすると、退職所得が平均以下ですと、ほとんどあるいは全く税金がかからないというような状況です。ただそこで、本来は、給与所得との関係や退職後の年齢や担税力を考慮した内容とすべきとされています。

特に2)ですけれども、令和3年改正では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について2分の1課税の対象外とする短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも拡大したというものでした。ここに一高報告で示された数字だけ取り上げ、表にしております。見ていただきますと、退職手当の金額が大きいくほど増税額が大きいくという結果となって、一番右端に示しております給与所得として平準化して支給されたときよりも、かなり税額が大きくなる厳しい結果となっております。このことについて給与所得として支給されたときの合計税額を目安に税額に一定の上限を置くべきことを提言されております。

〔第2節濱田報告「研究開発税制について」〕 意見交換資料（酒井）（資料12）

第2節濱田報告で、1)研究開発税制は複雑であり、いかに修正するかという点を今後の課題等もされておりました。法人税の中でもより複雑な制度として組織再編税制がありますが、

第2節 濱田報告

・・・研究開発税制について

- 1) 研究開発税制の複雑化
 - ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如
- 2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ表）
 - ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
 - ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
・・・支出段階と収入段階の組み合わせ

2)の方は後回しとさせていただきます。

続いて、第3節小塚報告です。連結納税申告

第3節 小塚報告 …グループ通算制度

1) グループ通算制度導入の意義

- ①申告作業の簡素化
- ②修正の際の事務負担簡素化
- ③所得計算の個別化における問題点

連結納税制度の執行コスト > グループ通算制度の執行コストは本当か。

3) 繰越欠損金や株式譲渡損の扱い

出典：財務省「税制改正の解説（令和2年度）」827頁

〔第4節漆報告「情報交換制度の議論の背景」〕
意見交換資料（酒井）（資料14）

資料14

第4節 漆報告

…情報交換制度の議論の背景

- 1) 近年拡大する自動情報交換制度
納税者に関する租税関連情報が大量に国家間でやり取りされる状況
課税庁による居住者の海外資産等の情報の把握
米国の場合) FATCA (金融機関対象) とFBAR (情報申告)
- 2) 租税分野におけるGDPRの適用
国際的情報交換もまたGDPRの適用対象
情報要請国と情報提供国の納税者保護レベルの違いの指摘
…関係者の手続保障を充実させる必要性

せもかなりあったようです。

こういったように金融機関から課税庁への情報の流れという道筋がある一方で他方、FBAR というのがありまして、アメリカ人自身が外国の口座に100万円以上の現金があればIRSに情報申告をしなければならないということで、海外の金融機関とアメリカ市民両サイドから海外資産の情報を集めているところなんです。この傾向は一気に世界に波及し、自動的情報交換制度と日本でも国外財産調書制度などが米国と比較して控えめながらも導入されております。一昔前は税務調査などで課税庁が「情報を取りに行く時代」が続いていたわけですが、その後「情報を出させる時代」と言われまして、個人の情報が課税庁に大量に移るということで、その情報の扱いや活用の問題だけでなく、今は納税者の情報に係るプライバシー権をどう守るかの段階になっておりまして、指摘のあった通り、まだ未発達なところについて今後、制度の拡充があるものと思います。その意味で漆報告は非常に発展性があると考えております。

2) については割愛させていただきます。

〔第5節 酒井報告「インボイス制度の導入と比較法研究」〕意見交換資料(酒井)(資料15)

第5節 酒井報告です。先ほど前段階課税の確保が日本とEUで違うと述べましたが、そのことを説明します。日本の消費税は複数税率採用

資料15

第5節 酒井報告

…インボイス制度の導入と比較法研究

- ・前段階課税の確保の違い
 - ①日本；来年10月から適格請求書等保存方式（インボイス制度）実施趣旨）軽減税率への対応 & 前段階課税の確保
適格請求書等発行事業者登録制度の導入
 - ②EU；インボイス方式；前段階課税の確保…EC指令203条、178条
(インボイスへの税額記載者による納付義務付け、インボイス保存要件)
登録制度＝課税事業者全体

を契機としてインボイス制度を導入し、今後より前段階課税の確保が強化されることになっていきます。その理由の1つは適格請求書の記載の内容として税額が盛り込まれ、それを基礎に仕入税額控除を認めるようになるということ、もう1つは、適格請求書発行事業者、インボイスを発行できる事業者を登録制度にして、そこでは課税事業者に登録させるので、免税事業者からの仕入については仕入税額控除が認められないことになるからです。

他方のEUでは、インボイスに税額を書けるのは課税事業者に限られていまして、また、登録制度もあるにはあるのですが、課税事業者は全て登録しているというところで、登録番号もインボイスに記載がないといけないわけですが、さらに、インボイスに係る税額を書いた者がその税額を支払わねばならないという条文があります。これがEUのVATに係るEC指令203条であり、このような規定は日本はないです。203条については、課税取引の実態がなくても、インボイスに税額を記載したら、その者がその記載税額を支払う義務があるということにして、税収ロスを回避しているという解釈があります。また、EUの付加価値税を調和したものにするための指令において控除原則が基本原則と定められており、仕入税額控除が法的権利として明確に定められています。

日本では203条のような規定もなく、仕入税

第6節 坂巻報告 …住民税の今後の問題

- 1) 住民税の前年度所得課税の問題
 - ・例外的に退職所得は、原則、現年度分離課税
 - 理由) 退職直後に収入が大幅減少することが多く翌年度課税では負担重
 - …マイナンバー制度の充実による事務負担軽減で、他の所得も可能に
- 2) 二地域居住（デュアルライフ）の推進と住民税
 - ・二地域居住の推進；少子高齢化の中で持続可能な地域形成
 - 空き家対策にもなる
 - ・受益者負担の性質を持つ住民税を実態に合うようにどう課していくか
 - ・アメリカの州税は比較的実態に合わせたものだがかなり複雑

額控除が法的権利だと明文上明かにされたわけでもないの、EUの判例でいえば、例えば登録番号の記載のないインボイスでも、それに基づく仕入税額控除を認められる事例もあるということなのですが、これは日本では難しいと考えます。そういった法状況の違いを見極めていけば、特に登録制度は日本の消費税の前段階課税確保を支える制度でありますので、今後どれぐらいの強さで運用されていくのか。前段階課税、消費税の納付があるのに、インボイスの不備があるとき、仕入税額控除を認めるのか、認めないのか。柔軟な救済の道はないのか。導入後、紛争の際に着目しなければならないと考えております。

〔第6節坂巻報告「住民税の今後の問題」〕意見交換資料（酒井）（資料16）

最後に第6節坂巻報告です。この報告では個人住民税に言われる問題点が指摘されていて、よく言われる前年度課税問題ですけれども、こちらはスライドに書いてあるとおりですので、割愛させていただき、2)の方に移らせていただきます。

2) 二地域居住の推進と住民税についてです。コロナ禍で二地域居住が進み、また、これにより少子高齢化の中で持続可能な地域形成に役立ち、空き地対策にもなるということで、国交省を中心に推進されてきておりますが、坂巻報告

が指摘するように、受益者負担の性質を持つ住民税を実態に適合するようにどう課すかが問題となってきます。これに対しアメリカの州税は比較的実態に合わせた制度を持っているということなのですが、ただ、複雑なので、導入は難しいと私は思っております。実際に二地域居住では住居にお金がかかりますし、移動に体力も時間もかかるので、何か後押しする仕組みなしには二地域居住は広がらないのではないかと考えております。二地域居住に係る地方税の問題については財政学の先生方でのどのようにお考えか聞いてみたいところではあります。

いずれの報告も発展性のある内容で、全てに言及できないのが残念ですが、要点は示せたかなと思います。以上です。

（林） ありがとうございます。では、個別の報告へのご感想ということで、玉岡先生、北村さんから一言いただけたらと思います。まず玉岡先生、よろしくお願いします。

（玉岡） 個別というよりは全体的なコメントになってしまうかもしれないのですが、上村先生のコメントを受けまして、私なりに考えたことをお話ししたいと思います。

〔財政は税の中だけでなく経済社会全体の中で考えるべし〕

先ほど述べましたように、現在、非常に経済社会が変動しておりまして、かつて経験したことのないような社会の状況になっていると思います。実はこのような状況になったのは今回だけではなくて、例えば第1次世界大戦後なんかもそうでしたし、第2次大戦後も経済社会がすごく混乱して、財政構造も非常に変わりました。そういう点では似ているところがあります。その当時、どんな議論があったかという、われわれは財政屋ですので、今、税制の問題を扱っ

ているわけですが、税の問題を税の中だけでどうしても考えてしまうということになってしまいます。実は税の問題を考えるという前に経済社会がなぜ変動したかというのを考えないといけないということで、この20年ぐらいでいうと、失われた20年とか、失われた30年とか言われていますけれども、社会現象ですので、自然現象とは違って、必ず原因があるわけです。政策評価が必要という話をしましたけれども、ある政策によって意図的にというか、或いは意図せずにかもしませんけれども、成長が非常に止まって、1人当たりの所得も非常に下がって、雇用形態も非常に変わってしまった。ある意味何というか、経済成長の鈍化や所得の減少は必然的にもたらされたというような側面があると思います。

では、税の中だけで税の問題を考えるのではなくて、どうするかというと、経済社会全体との関わりで財政を考えるということです。今回の共通テーマに掲げられた理由の1つだと思うのですけれども、1つは、先ほど歳出の話をしましたけれども、歳出がどうあるべきかということ、片方できちんと考えないといけない。それと並行して、ずっと明治以来行われているのですけれども、予算改革論という議論があって、決算の結果を予算編成に反映できていないという100年以上変わっていないことがあるのですが、いいかげん変えないといけないと思っています。

消費税収が一番大きくなったと言ったのですが、基幹税をどうするか。やはり所得税が基幹税であるべきなのか。法人税収は増減を繰り返しますけれども、法人税にもやはり一定程度の役割を果たしてもらおうのか。あとは税ではありませんけれども、社会保障の負担をどうするかということが非常に問題かなと思います。

先ほど北村さんから納税コストの話が大事だとおっしゃっていただきました。税務行政の形がどうあるべきかという議論は進んでいないので、進めた方がいいかなと思っています。最近、

税務行政のデータベースというのがOECDを中心に作成されていて、日本もちろんその対象に入っているのですけれども、あまり喜ばしくないような数値が載せられていまして、納税者の視点で納税コストを下げる。それはひいては徴税側のコストも引き下げることにつながるのではないかなと思っていますので、その点について今後もっと研究も含めて、事実の調査も含めてやらなければいけないかなと思っています。

最後ですけれども、経済社会が変化して税制・財政構造が変化しているのですけれども、今世紀末ぐらいになると、日本の人口が半減するとか言われているので、そういうときに政府がどういうサービスをするべきか。それに合わせて税の負担はどうなるべきかということで、そういうことを見据えて、経済社会をどういう方向に変化させたいのかということについて、今からでも遅くはないので、議論を進めたらどうかなと思っています。

林先生、酒井先生の報告についても一言言っ
てよろしいですか。

(林) はい、どうぞ。

〔インボイス制度と脱税〕

(玉岡) 冒頭でインボイスの研究をしていると言いましたが、どうしても気になる点があって、一言だけ言いたいのですけれども、今導入に向けて、関係者の皆さんも非常に努力をされていて、まだ制度が変わるということを知らない方に対して広報等を一生懸命行っているみたいですが、マスコミを含めて、納税者側の問題を非常に重視していて、それはもちろん大事なのですけれども、実はインボイスで大変なのは、徴収する側が非常に大変でして、インボイスの歴史＝脱税との戦いの歴史と言い換えてもいいかなと思います。インボイスを用いたか

ら脱税が減るというのは完全に通念でして、インボイスを用いた脱税というのは非常に横行していて、それとどう戦うかというのが長い間の特に EU を中心とした歴史です。

日本に関していいますと、このたび適格請求書発行事業者のサイトができていまして、個別の発行事業者の情報が全部ダウンロードできるようになっていまして、びっくりしました。何が懸念されるかという、他国でもあったのですけれども、フェイクインボイス、偽のインボイスを発行するということが恐らく起こります。偽のインボイスを発行する事業者自体も現れます。そういうことが非常に懸念されますので、事業者情報のダウンロードはどうかと思いました。例えば EU などでは国内の事業者の取引であっても、リバースチャージという仕組みを用いたりして結構進んでいます。極端は中国の例なのですけれども、ゴールデンタックスプロジェクトというところで、本来インボイスを用いたら、クロスチェックといって、個別取引ごとにちゃんとチェックできないといけないのですけれども、クロスチェックを厳密に行おうとしました。ところが、今までの歴史ではクロスチェックはことごとく失敗しています。それを電子的に行うという取り組みを行っていますけれども、インボイスについて申請させて、その人が本当の発行者か。真性のインボイスであるのか。その発行したということを後からちゃんとチェックできるかどうかという仕組みを EU とかできちんと構築していますので、ぜひとも日本でもそういう仕組みを構築して、脱税が起こらないようにぜひともお願いしたいなと思っています。以上です。

(林) ありがとうございます。最後に提言もしていただきました。続いて、北村さんの方から、先ほども少し触れていただきましたが、個別の報告についてもう少しお話を頂けたらと思います。よろしくお願いします。

(北村) 私からは2点話をさせていただければと思います。

〔インボイス制度の運用〕

まず1つ目は、先ほどの玉岡先生の話ともかぶるのですが、インボイスに関しまして、酒井先生の方から報告があった部分、インボイス制度としては先行されている EU の欧州司法裁判所で幾つか争われた事例についてご報告があったところです。その中で特に印象に残っているのですが、形式的にはインボイス要件は満たさないけれども、実態を鑑みて、仕入税額控除が取れるといった判決についてご紹介いただきました。一方で、実態はないけれども、形式は備えているといった場合にまで仕入税額控除を認めるような判決もありましたが、結局のところ、EU においては形式的な安定性を確保しているということはもちろんですけれども、先ほども話題に出ましたが、前段階課税を差し引くという付加価値税としての実質について信頼性を確保するという運用がなされているのだろうなということを強く感じました。

その前段階の課税を控除するというのは当然の権利というのは当たり前のことなのですが、いま日本の消費税課税事業者はインボイスの準備で疲れ果てておりまして、当然の権利であるとしても、少しでも形式が不十分であった場合に、その権利をまるまる失うような感覚になっているのではないかなと想像します。私も準備に当たってそういうふうに感じています。そのあたりは秩序維持ということで当然に形式の整備というのは必要なわけですけれども、必要以上に厳格になり過ぎないように EU の裁判例も加味いただいて、基本的に仕入税額控除は当然の権利なのだといった運用に落ち着くとありがたいなと思っています。これがまず1点です。

〔納税意欲〕

2つ目ですけれども、納税意欲、すなわち tax morale を考えた税制改革に関してですが、日本は tax morale が高いという話がありまして、また、リスク回避的な人は tax morale が高いといった分析結果もありましたけれども、日本人とか、日本企業というのはリスク回避的で、かつ納税意欲が高いのではないかというのを私の個人的感覚としても思うところです。BEPS とか、国際協調主義ということで、税制は国際的な標準に集約されつつありますが、しかしながら、地域等による tax morale の違いというのは現に存在していて、その地域等に応じた制度運用というのは考慮されるべきなのだろうと思っています。もちろん税率とか、税源浸食について国際的に協調するというのは前提ではありますが、その点、日本では、先ほどのインボイス関連でいいますと、消費税に関して帳簿等保存方式というのを採用してきました、こんな仕入税額控除の方法は世界でも珍しいのです。だから、ここらでようやく世界に合わせるのだという説明がなされることがありますけれど、これは見方によっては、通常はインボイスでしかなし得ないような仕入税額控除を、これまでレアな帳簿等保存方式でもって長らく運用できていたという、日本人の高い tax morale 故にと誇らしく言えるのではないかと 생각합니다。つまり、tax morale、納税意欲の高い、低いというのを加味できるとすると、納税コストを思いの外安くできるとか、或いは案外高いコストがかかるということも予見できるわけでした、今後の税制を検討するに当たって、納税意欲というのも案外重要な要素になるのではないかと思います。それから、研究会でのご報告で、ツイッターのつぶやき内容をビッグデータとして利用した上で分析したというものがございまして、なかなか新鮮でした。

(林) ありがとうございます。あと45分ぐらい時間が残されています。また繰り返し報告

内容に触れていく可能性もありますけれども、特に上村先生、酒井先生、お二人の研究者のお立場でそれぞれご専門をお持ちですので、ここで改めてグローバル化ですとか、或いはデジタル化といったものが進む中で今後の税制のあり方、或いは方向性についてお2人からご意見、今現在考えていることについてのお話を頂けたらと思います。各報告で触れられなかった部分でももちろん結構ですので、お二人の知見に基づいて論じて下さい。

Ⅳ. 間口を広げた意見交換

(上村) 関西学院大学の上村です。それでは、今回のシリーズ「社会・経済環境の変化と税制」を踏まえまして、私の方から今後の税制改革の方向性、又は今後の税制の課題について間口を広げた、今までの議論では、それほど触れられていないところも含めて、幾つかの問題提供をさせていただきたいと思います。

〔社会・経済環境の7つの変化〕間口を広げた意見交換 (上村) (資料25)

「社会・経済環境の変化と税制」ということを考えたときに、私は7つぐらいあるのかなと思っています。実際にもっとあると思うのですが、あえて7という数字にこだわってみました。こちらにあるとおりなのですが、1つずつ話をしたいと思います。

〔少子高齢化・人口減少と税制〕間口を広げた意見交換 (上村) (資料26)

第1に少子高齢化・人口減少と税制です。これは社会保障政策との関係が重要になってきます。今の社会保障は全世代型社会保障の構築を目指しています。昔のように社会保障というのは高齢者を現役世代が支えるという形ではなくて、全ての世代のための社会保障を全ての世代で支えるという形に切り替えていくということ

資料25

「社会・経済環境の変化と税制」

・社会・経済環境の7つの変化

- ①少子高齢化・人口減少
- ②働き方の変化・多様化
- ③所得・資産の格差拡大
- ④グローバル化・ブロック経済化
- ⑤デジタル化
- ⑥地方分権化
- ⑦構造的な財政悪化



2

資料26

①少子高齢化・人口減少と税制

- ・全世代型社会保障の構築が進展
- ・それを支える税制のあり方を模索すべき
- ・やはり消費税が重要な財源か？
－しかし消費税への嫌悪感はいまだ強い？
- ・消費税以外に社会保障財源は何があるか？



3

資料27

②働き方の変化・多様化と税制

- ・働き方の多様化が進展
－非正規雇用、フリーランス、副業・兼業の増加
－COVID-19を契機とする柔軟な勤務地の選択
- ・働き方の変化・多様化に中立な税制とは？
- ・労働の流動化⇒失業増加⇒経済活性化に向けた税制のあり方
－人的な能力の形成を促進する税制とは？



4

なのです。税制はそういった全世代型社会保障を財源面で支えるということになります。だとすると、全世代型社会保障を支える財源調達手段としてどのような税が望ましいのかという問題が出てきます。普通に考えると、全世代が負担する税が消費税なので、全ての世代で全世代型社会保障を支えるという理念を考えたときに、消費税はベストの税だと思います。しかし、富田先生、玉岡先生の報告にもあったように、消費税は日本では租税抵抗が非常に強い税です。そのため、税率を引き上げるにはかなりのコストと時間をかけなければなりませんし、今は10%ですが、5%の時代から10%に引き上げるのに20年以上かかっています。そのため消費税以外に社会保障財源に何があるのかということも議論していく必要があるのかなと思

っています。

〔②働き方の変化・多様化と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料27）

第2、働き方の多様化が進んでおりまして、それに税制を対応させる必要が出てきています。非正規雇用、フリーランス、副業、兼業が増加していますけれども、今後さらに増えていくと思います。非正規雇用を前提にした税制を変化させる必要があるわけです。あと、新型コロナウイルス感染症の拡大を契機として、柔軟に勤務地を選ぶとか、そういうことができる企業が増えてきています。大切なのは、こういった働き方、生活の仕方の多様化の変化に対して税制は中立的であるべきということです。林宏昭先生や林亮輔先生の報告にもあったように、所得税のあり方を再検討することが必要になってくると思います。さらに今後の展望として労働の流動化がますます進むと考えられます。労働の流動化は能力の高い人、そういう人材をより生産性の高い働き方に移していくということではとても重要なのですが、一時的に失業が増加する可能性があります。そこで、能力の形成ということも考えながら、教育訓練や能力開発が重要になってきますが、そういった人的な能力の形成の促進させるような税制とは何か。これを議論する必要があります。

資料28

③所得・資産の格差拡大と税制

- 所得・資産の格差拡大は進展しているか？
 - －実際は高齢化の影響も大きい
 - －きっちりデータで把握することが重要
- 問題は富の世代間移転
 - －機会の平等を逸脱する可能性
 - －スタート時点の平等は確保すべきでは
- 機会の平等を確保するための税制とは？
 - －ふたたび、相続税や贈与税、資産所得税について考察する必要があるか？



5

〔③所得・資産の格差拡大と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料28）

第3に資産・所得の格差の拡大があるのだったら、それに税制を対応させる必要があります。所得格差・資産格差の拡大ですが、実際は高齢化による要因も非常に大きいと思います。高齢者になるほど、所得・資産の格差は大きくなるので、社会が高齢化すると、社会全体の格差は拡大するわけです、ですから、格差拡大の実態はきっちりデータで把握することが大切です。ただし私は、問題は富の世代間移転だと思っています。財政の悪化に伴って将来の社会保障に期待ができないということを考えていくと、富の世代間移転を進めることに一定の合理性があります。ただし、富の世代間移転ができる人というのは、高所得者や資産家にある程度限定されますし、機会の平等を逸脱する可能性があります。親が金持ちだから、子どもは努力せずに金持ちになるという社会で良いのかということです。スタート時点の平等をどうやって確保するのかということを考えないといけません。要は、機会の平等ということなのですから、そういった平等を確保するための税制とは何だということについて議論すべきかと思っています。今は相続税や贈与税、資産所得税についてやや関心が低くなっているように思われますけれども、再び考察する必要があるのではないかと思います。

資料29

④グローバル化・ブロック経済化と税制

- グローバル化とブロック経済化が同時進行
 - －デジタル化によるクロスボーダー取引、企業活動
 - －戦争、紛争、エネルギー問題、不透明な国際社会へ
- 法人実効税率の引き下げが一服した法人税
 - －次の法人税改革の展開は何か？もう十分か？
 - －限界実効税率（intensive margin）と平均実効税率（extensive margin）の区別
- 脱炭素社会の実現
 - －ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方は？



6

〔④グローバル化・ブロック経済化と税制〕 間口を広げた意見交換（上村）（資料29）

第4にグローバル化・ブロック経済化が同時進行する中での税制のあり方です。デジタル化によってクロスボーダー取引や企業活動が活発化しています。その一方で、ロシアの問題とか、戦争、紛争、エネルギー問題とか、不透明かつ不確実性の高い国際社会になりつつありまして、それがブロック経済化を引き起こすという懸念もあります。そういった中で税制を考えることも必要なと思います。八塩先生の報告にあったように、特に法人課税が課題になるように思いますけれども、法人実効税率の引き下げが一服した法人税ですが、これからの法人税改革の展開は何なのか。もう十分なのかという論点もありそうです。このとき、限界実効税率と平均実効税率の区別が重要で、限界実効税率は設備投資をどのぐらい行うのかという選択に影響を与える一方で、平均実効税率はどの資産やどの国に投資を行うのか、その選択に影響を与えられられています。そして、脱炭素社会の実現を考える必要があります。ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方とは何かについて、地球温暖化対策税や車体課税のあり方について再検討を要すると思います。

〔⑤デジタル化〕間口を広げた意見交換（上村）（資料30）

資料30

⑤デジタル化

- デジタル化による経済活性化
 - オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなど
 - 一方で、プラットフォーム企業の寡占化
- 付加価値向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方は？
 - 日本のデジタル化は生産性の向上につながっていないとの指摘

資料31

⑥地方分権化

- やや忘れられている感じはあるが、地方分権化をもう一度、掲げてゆきたい
 - 地域創生はもりあがったが課題は山積
 - 国からの交付金（地方創生推進交付金）の議論に矮小化され、税制の議論はほとんどなかった
 - 森林環境税、国際観光旅客税（出国税）
- 地方分権に資する税制とは？

資料32

⑦構造的な財政悪化と税制

- COVID-19対応もあり、政府債務残高対GDP比は第2次世界対戦終戦後を超えて最悪の水準
 - 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金
 - ほぼすべてを国債発行で対応、今後の債務返済はいかにあるべきか？
 - 東日本大震災の復興は特別会計で経理区分し、復興増税で対応
- COVID-19対応を除けば、構造的に財政赤字を発生させるのは社会保障
 - 社会保障を持続可能にする税制は？

第5にデジタル化における税制のあり方です。言うまでもなくデジタル化が急速に進展しています。オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなどです。それらに対応した税制の考察が必要ですし、そのデジタル化によってプラットフォーム企業が寡占化しているという現状について何らかの対応が必要だと思います。その一方で、デジタル化にうまく対応できない企業も多くあります。そのための付加価値の向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方について考える余地があります。特に日本の企業のデジタル化は生産性の向上につながっていないという指摘があります。

〔⑥地方分権化〕間口を広げた意見交換（上村）（資料31）

第6に地方分権化に資する税制です。地方分権化についてはやや忘れていっていると言われる感があるのですが、個人的には重要だと思っていますので、掲げました。地方創生は盛り上がったわけですが、現実的には課題が山積しています。実際は分権化が進んでいません。国からの交付金の議論に矮小化されたわけですが、森林環境税や出国税を除いて、税制における議論はほとんどなかったわけです。ですから、地方創生に資する税制とはという議論を再び行うことも重要かと思います。

〔⑦構造的な財政悪化と税制〕間口を広げた意見交換（上村）（資料32）

最後です。第7に新型コロナウイルス感染症の対応もあって、政府債務残高対GDP比は第2次世界大戦終了後を超えて、最悪の数字になっています。この点に関しては足立先生と私の報告があったわけですが、政府は新型コロナウイルス感染症の対応は、地方創生臨時交付金によって対応してきたわけですが、この財源はほぼ全て国債発行ということになされました。今後の債務返済をどうするかという課題があります。そして、新型コロナウイルス感染症を除けば、構造的に財政赤字を発生させているのは、これは社会保障なのです。やはり社会保

障を持続可能にするための税制はどうあるべきなのかという点もあります。

以上が私からかなり間口を広げてしまっている意見交換になっていますけれども、私が準備した7つの変化です。だいたい広げ過ぎたと思いますが、全てコメントを頂くことは多分難しいと思いますが、幾つかの点について議論できればいいかなと思っている次第です。以上です。

(林) ありがとうございます。いろいろな問題点を指摘してもらいました。必ずしも今回の全ての報告で網羅できているわけではありませんけれども、研究会を引き続き進める中でいろいろな場面、場面で取り上げていけたらと思います。

では、引き続いて、少し間口を広げた議論ということで、酒井先生の方からお願いをしたいと思います。よろしくお願いします。

(酒井) 酒井です。よろしくお願いいたします。同様に租税法関係各報告について概括的にコメントしたいと思います。

〔(2) デジタル化・グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料(酒井)(資料43)

まず所得課税についてですが、働き方の変化や人材の流動化にどのように税制を適合させるかということで、先に見たとおり、退職所得では勤続年数が20年を超えると、1年当たりの退職所得の控除の金額が急増する仕組みで、20年を超えた場合に特に勤務継続の誘導になりかねないというような指摘も可能だと考えています。ただ、もともと政策的に平均的な退職所得への非課税という方針があります。この方針は終身雇用や年功序列が維持されていた時代のものなので、それが崩れた今、整合的な政策について検討が進められなければならないのかもしれない。

資料43

(2) デジタル化、グローバル化の中での今後の課題

- ・所得課税(住民税含む)の分野(一高報告、坂巻報告)
 - …働き方の変化、人材の流動化等にどのように税制を適合させるか
- ・法人課税の分野(濱田報告、小塚報告)
 - …コロナ禍とイノベーション(人材確保等促進税制で十分か?)
 - …組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻
- ・国際課税の分野(漆報告)
 - …情報交換制度の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- ・消費課税の分野(酒井報告)
 - …脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

他方、アメリカでは老後の資産形成というのは個々人で行われておりまして、退職金については給与所得と同様な課税が行われています。イギリスでも1人当たり6個ぐらいの年金を持っているというような話も聞きましたし、複雑になっているところではありますが、それで行くと、日本でもiDeCoとか、NISAを通じて個人資産の形成の誘導があるところかと思っています。所得税の分野では所得税制の土台ができた時代とは働き方も大きく変化しています。労働環境や解雇規制も日本と他国で異なるわけですが、特に退職金課税については今回の一高報告によりさらなる検討が必要と考えた次第です。

次に法人税の分野では濱田報告と小塚報告がありました。まず濱田報告で少し言及されておられましたコロナとイノベーションとの関係について少し触れたいと思います。報告で言及された文科省管轄の研究所から出されたデータによりますと、コロナに対応するため、各企業はプロダクトイノベーションということで、2020年の1年間で全企業で3割ぐらいイノベーションがあったということだそうです。コロナ対応関連では業種にもよるところでありますし、これについて容易にコメントはできませんが、そのデータを見ていて印象的なのは、コロナにかかわらず、イノベーション活動のための阻害要因として投資や融資が不足したというよりも自社内における能力ある人材の不足を挙げている

資料37

第2節 濱田報告

…研究開発税制について

1) 研究開発税制の複雑さ

- ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如

2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ表）

- ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
- ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
- …支出段階と収入段階の組み合わせ

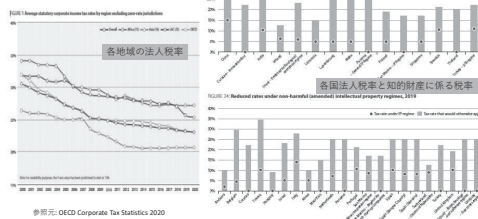
点です。令和3年から令和5年にかけての実施された人材確保促進税制では、一定増額のあった教育訓練費について税額控除をするなどといった対応もあったわけですが、グローバル化の流れの中では円安傾向と相まって、特に優秀なIT人材でしょうか、いい労働環境、いい給与を求めて他国に行く傾向が懸念されます。人材確保についての施策の更なる拡充が日本経済にとって重要な課題と考えております。グループ通算制度の導入では、実際にその簡素化に向けて一歩を踏み出したところなのですが、小塚報告ではさらに複雑化したところもあるという指摘がありました。

この濱田報告と小塚報告で共通して言われたのは、制度の複雑化があるので、できるだけ簡素化に向けた方向へという指摘がありました。このあたりは企業を基盤とした経済社会そのものが複雑化しておりますので、簡素化は一朝一夕には難しいと思います。ある程度複雑化したとしても、合理的・整合的な制度の構築が必要と考えております。

続いて、国際課税の分野では、漆報告で情報交換の発展から生じる納税者権利保護の指摘がありました。方向性としては日本に及んでくることを前提とした貴重な示唆を頂いたことと思っております。実はグローバル化とデジタル化に関係した国際課税のホットトピックスとしては、ご存じのとおり、デジタル課税とか、市場

資料38

2) について；税率引下げ競争と知財収入への租税優遇



国における課税権の話、最低税率の話があると思います。

〔第2節 濱田報告「研究開発税制について」意見交換資料（酒井）（資料37）〕

ここで先ほど後回しにした濱田報告の2つの項目について立ち返ってコメントしておきます。研究開発税制とパテントボックスの組み合わせについてです。研究開発税制の拡充と法人税の引き下げはトレードオフの関係にあり、日本では研究開発税制の方に力点を置く改正があったということですが、法人税率の引き下げは基本的には世界的傾向で、こちらのOECDの資料からとってきたグラフをスライドに示しているとおりです。

〔税率引き下げ競争と知財収入への租税優遇〕意見交換資料（酒井）（資料38）〕

そして、知財からの収入に対する税制優遇についても見ておくと、多くの国で低くなった法人税率よりもさらに低い税率が知財からの収入に適用されていることがわかります。こちらの右側のスライドの水色の上のところが法人税の税率ですが、赤いところが知財収入への税率です。中にはゼロ%というところもあり、これらは、字がつぶれて見えにくいかもしれませんが、いわゆる軽課税国と言われる国々です。

研究開発税制で初期投資段階の税負担を軽く

資料43

(2) デジタル化、グローバル化の中での
今後の課題

- 所得課税（住民税含む）の分野（一高報告、坂巻報告）
 - 働き方の変化、人材の流動化等どのように税制を適合させるか
- 法人課税の分野（濱田報告、小塚報告）
 - コロナ禍とイノベーション（人材確保等促進税制で十分か？）
 - 組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻
- 国際課税の分野（漆報告）
 - 情報交換制度の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- 消費課税の分野（酒井報告）
 - 脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

し、そして、収入があった時点でまた税負担を軽くするという点があれば、優遇し過ぎかなというところで、濱田報告の指摘するとおり、パテントボックスのような制度を導入するときには何らかの調整も必要かと考えます。ただ、今後15%という最低税率の確保の措置はOECDが示してきた pillar 2 の枠組みの中の話で、こちらは午後の部で話があるかと思います。

〔(2) デジタル化、グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料（酒井）（資料43）

だいぶはしょって恐縮ですが、次は消費課税の話ということで進めさせていただきます。先ほどからも申しておりますとおり、インボイス制度の導入目前ということで、グローバル化・デジタル化の面で課題となり得ることをそれぞれコメントしたいと思います。玉岡先生が先ほど指摘くださいましたとおり、回転木馬詐欺などの脱税行為はやはりなおEUで問題でして、日本円にして約20兆円もの税収ロスが報告されております。対岸の火事ではなくて、日本でも金密輸による消費税の脱税も起きていて、改正のたびに強化されているところ です。

脱税に長年苦しむEUでシステムの何が原因で脱税が横行するのかといいますと、一言でいえば課税庁側に納税者の取引情報が入ってくるのが遅いということが指摘されております。このあたりも先ほど指摘があったとおりイン

資料44

EUのインボイス制度と日本の消費税制度の比較

項目	EU	日本
適用範囲	EU域内での取引	日本国内での取引
インボイスの発行義務	EU域内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う	日本国内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う
インボイスの記載事項	EU域内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う	日本国内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う
インボイスの検証義務	EU域内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う	日本国内での取引に限り、すべての事業者が発行義務を負う

ボイスの真正性が問題で、これを解決するものとしてブロックチェーンの利用が数年前から提案されております。このあたりを真剣に考えているのは、2018年に付加価値税を導入したGCCといった湾岸諸国であるわけですが、EUでも数年前まで2025年ごろにはブロックチェーンの対応は進むという意見が大多数でした。問題はどうブロックチェーンに移っていくかというプロセスです。

〔主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要〕意見交換資料（酒井）（資料44）

このスライドが示すとおり、インボイスの記載項目は欧州諸国では統一されておまして、電子インボイスから進んで、そういったブロックチェーン関連の制度導入に移りやすい土壌があると言われております。ざっと比較すると、日本ではEUと比べ、通し番号が義務的記載情報にはなっていないということなのですが、そうすると、一般に不正発見に必要な通し番号がないということで、どうなのかなということが指摘され得るかと思います。このあたりは実務では導入が大変なのか聞いてみたいところではあります。インボイス制度については今後日本で実施にあたり検討され、また運用する中でも改善されていくべきと考えております。

〔(2) デジタル化、グローバル化の中での今後の課題〕意見交換資料（酒井）（資料43）

さらに複数税率の導入ということで、軽減対象課税資産の拡大も懸念されるということで、一言述べさせていただきます。最近のEUの動きなのですけれども、下限税率が5%を下回らないようにといったルールがありましたが、下限税率の引下げとその品目の拡大といった内容が2021年12月の改定でEC指令に盛り込まれております。背景には脱炭素化など、環境志向の製品等に係る付加価値税の税率を減らせるようになどといった配慮が指摘されているところです。この改定後、各国で税率改正の動きは見られませんが、さまざまな低い税率の設定が認められることになったので、脱調和のかじを切ったといえます。その際には、日本も複数税率を採用した点が引用され、複数税率排除のプレッシャーはなくなりつつあるというコメントをする論者もおりました。

EUでさらに細かな複数税率が出てきて今度は、その影響が日本に来ないとも限りません。日本ではインボイス体制が整ったとあって、今後軽減税率の対象品目の拡大につながらないよう注視していくべきであると考えております。このように、グローバル化社会では税制のいい面も、悪い面も影響し合っていくことと考えられ、われわれとしてはしっかりと比較法研究を行い、伝えていく努力が必要と考えた次第です。だいたい概括的な話になりましたが、以上です。ありがとうございました。

V. 総括

（林） 残された時間が25分ぐらいです。総括も含めて、玉岡先生、北村さんの方から一言お願いできますか。

（玉岡） 上村先生がきちんとまとめていただいたので、付け加えることはほとんどないのですが、論点が7つぐらいあったと思うのですが、少しだけ蛇足的に触れたいと思います。

〔紙ベースを電子ベースにするだけではないデジタル化〕

1つはデジタル化の話なのですけれども、現在大学でDXの担当をやっている、日々大変なのですけれども、よくあるのが手作業でやるのではなくて、デジタルにするという点ばかりが強調されるのですが、肝心なのはXの部分でして、そうすることによってどれだけ仕事の内容が変わるか。特に労働時間に対して影響があるか。労働時間を減らすか。より時間ができて、いいアイデアが生まれるか。その点の発想がないと、ただ単に紙ベースのものを電子ベースにするというだけの話ではない。同じことが税制のデジタル化、これは納税側、徴税側と両方あるのですけれども、Xの部分についてきちんと考えないと、かえって時間も、コストもかけてしまうということになりかねない。現実にはそういうことがあるので、税に関してもそういうことが起こらないようにしないとけないということです。

〔地方分権の基礎に立ち返った議論を〕

あと、もう1点だけ、古くて、新しいということで、地方分権の話なのですけれども、ちょっと人気がなくというか、下火になってきた感を私も受けているのですけれども、やはり大きな問題は、基礎からきちんと議論する必要があると思っています。地方分権に関して、分権という言葉は国の方から権力を分けるという意味で、あまり好きでないのですけれども、それはともかく、原点は何かというと、国と地方の役割分担というのがそもそもあって、それは仕事の内容をどうするか。事務配分というのですけれども、それと仕事の配分に伴って財源をどう割り振るか。どういう税を国に、どういう税を

地方に割り振るか。私がよく使う言葉で言うと、事務配分と財源配分の連立方程式を立ててそれを解くということです。戦後1回シャープ勧告のときにそういう方程式を書いて、一応解いたわけですが、その形は時がたつにつれて崩れてきました。今、未曾有の大赤字のこういう危機の状況の中でいま一度そういう連立方程式を設定するとすればどうなるか。解がそもそもあるのかということも含めて、基礎から議論しないといけないかなと思っています。簡単ですが、以上です。

(林) ありがとうございます。地方分権に関しては私もいろいろな場面で地方の役割と財源について議論をしてきました。大きな話でいうと、道州制の議論もしてきました。実際に実現するかどうかは別にして、道州制の議論では、大きな枠組みの検討の中で行政をどこがどのような財源で責任を持つべきかという観点での考察がありました。確かにおっしゃるように、そういう面が必要なのかなと思います。

では、続いて、北村さんの方から全体を通じて総論、或いは討論会を通じたご感想でも結構ですのでお願いします。

〔ゼロカーボン社会と租特〕

(北村) そうですね。上村先生の資料でちょっと気づいたことがありまして、ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方というのは、特にわれわれ製造業の税務としては非常に注視をしているところでありまして、どこまで本気の政策にするかというところは図りかねるところではあるのですが、あくまで本気の政策であるとして、環境省は2050年にカーボンニュートラル実現と掲げておられるように、短期間の実現は不可能ですし、数十年という長期的な単位で取り組むしかない目標なわけですね。しかし、現行の日本の税制の枠組みですと、租税特別措

置法の中でインセンティブとして奨励するしかない。そうすると、租特はどうしても3年ぐらいの短期改正スパンになるわけですね。賃上げ税制のように、その時々で政局の影響を受けて、ころころ変わるという不安定な制度になりがちです。すなわち、企業側は長期的な取り組みとして成果を出しづらさという点を懸念しておりますので、ゼロカーボンについては、これは特別に、従来とは異なる枠組みで長期的な政策税制として導いていただけるとありがたいなと思っています。

(林) ありがとうございます。間口を広げた議論ということでお話を頂きました。そろそろまとめにかからないといけないタイミングになってきているのですが、まず中心的にご発表いただいた酒井先生と上村先生の方から、今日の討論会全体に関して感想なり、或いは研究会にとつての課題なりということをお願いいたします。

(上村) では、私の方から。いろいろ議論させていただいてありがとうございます。結局のところ、いろいろな課題がありますねというところが今回の討論の結論になってしまうように思っているわけですが、それとは別にやはり重要な点があるということを最後に言いたいと思います。つまり、やるべきことが多いのですが、それがしっかりできる環境整備をいかに進めるかもとても重要だということで、3つ挙げます。1つはデータの重要性です。もう1つはアジャイルですね。最後に多様性への対応です。

〔データの重要性〕

第1にEBPMという政策評価の考え方がとても重要なのですが、これは税制におい

でも同じだと思います。データに基づく政策評価と政策形成について日本はあまり得意ではなかったのですが、そういった議論をより一層進めていくべきですし、さらにデータを利活用できる環境をいかに整備するのかというところがとても重要で、私の評価ではやはりアメリカに比べると日本はそういった環境が、つまり、データの整備も含めて、なかなかまだまだ全然駄目だと思います。やはりそういう分析ができる土壌を整備していくことも大切だというのが1点目です。

〔アジャイル〕

2つ目のアジャイルですが、パンデミックを経たことで、デジタル化、働き方の改革とか、生き方の改革とか、大きな変化が今起こっているということを念頭に置かないといけないわけですが、社会が変わっていくときに、社会が変わっていると認識ができる国と認識できない国では恐らく制度設計に大きく差が出てくると思います。次の時代がどうなるのかということについて、時代に合った社会制度に税制も導入していかないといけないのですけれども、そのときに硬直的な政策決定プロセスがあることものがボトルネックになる危険性があります。今アジャイルな政策形成という考え方が出ていまして、アジャイルというのは素早いとか、機敏なとか、そういう意味ですけれども、こういうアジャイルな意思決定の下で税制をどういうように構築していくのかということも重要な考え方かと思っています。

〔多様性への対応〕

第3ですけれども、多様性への対応というのはとても今後大切になると思います。人口減少と少子高齢化というのは日本における最大の問題だと思いますけれども、持続可能性を高めるためにいろいろな試みがなされていますが、残念ながら決定打はありません。もちろん子育て環境の整備や移住促進とか、取り組みは進める

べきだと思いますけれども、それに応じて税制も変化させるべきですが、しかしながら、これは決定打ではないと私は思います。やはり決定的な政策は移民をどうするかということを真剣に考えないといけないと思っています。

今イギリスの有名校が日本の各地に校舎を建てているというのがニュースになっているわけですが、今後の日本社会はより一層国際化して、人口減少の懸念がいよいよ一層高まったときに移民に寛容な社会をどうやって形成するかという話が出てくると思います。そこでどこかの段階で移民政策が抜本的に変わったときに、変わる前の段階で税制をまた多様で国際的な人たちを日本に入ってくることを前提として受け入れていることで、それを満たすような税制にできるかどうか。公平性・中立性・簡素を満たすかどうか。あと、多様性の対応が非常に今後大切になってくると思うのです。

以上が、「社会・経済の環境の変化と税制の課題」ということで、今回のテーマと併せて、本日の討論会を経て思ったことです。以上です。

(林) ありがとうございます。では、酒井先生からもお願いできますか。

(酒井) ありがとうございます。今現在はVUCAの時代と言われて、2週間後も見通せないような、そういった時代かと思っています。本日の税財政の研究報告を改めて聞かせていただきまして、税財政に期待されていることは少なくないと感じた次第です。

〔簡素で合理的な制度〕

特に上村先生のお話にもありましたとおり、グローバル化・デジタル化社会の中であって、どこの国に投資するかということで、選択の余地がさらに広がっている時代かなと思います。こちらの法人税関係の報告では制度が複雑なの

で、簡素化すべきという指摘が相次ぎました。確かに税率を下げる方向や優遇を拡大していく方向だけでなく、簡素で合理的な制度を用意しておくことが重要ではないかと考える次第です。よく言われるように、投資地としての魅力は制度的インフラにもあるのかなと考えております。

最近の動きで気になりますのは、やはり税制と社会の実態が合っていないのではないかとという指摘です。リーマンショックの後にもありましたが最近でも、大企業と分類できる企業が中小法人向けの優遇措置を利用しようとして減資するような動きも出てまいります。中小法人の定義を見直す必要があるのではないかと考える次第です。

〔比較法研究の重要性〕

冒頭では各報告は租税法学としてオーソドックスなアプローチが貫かれて、研究が進められておりますと申し上げましたが、最後を見いきますと、結論部分はバラエティーがあるように感じておりますので、そのことを少し最後に述べさせていただきたいと思います。ある報告ではグローバルな変化やグローバルな制度評価が可能となってきた中で日本の制度が不十分である点が明らかになってきたということでした。また、ある報告ではグローバル社会の中にあっては海外の制度を検討し、日本にどのような影響が及び得るかを知り、今何を議論していかないといけないかという視点の指摘がございました。

地方、他国の制度を知って初めて日本の制度の良さが評価できるとか、日本の制度の特徴がわかるといったことがありました。こういったところからは日本の制度のどこを強化していかなければならないかといったところのヒントを得られることができたのではないかなと思います。また、デジタル化やテクノロジーの取り込みの議論では、全体的に海外の方が進んでいるような印象があります。グローバル化した社会において、今更ながらではありますが、やはり

比較法研究は重要であると再認識した次第です。

本日報告させていただいたご研究はどれも発展性があるものでして、その面白さを十分にお伝えできたのか心配なところではあります。というのも、今日お話しさせていただいたのは、私の能力の限界もありまして、各先生方のご研究のごく一部に過ぎないというところにあります。私としては今回担当させていただきまして視野が広がり、自分の税法研究のサスティナビリティにも大いに役立つと実感した次第です。いい勉強の機会を頂きましてありがとうございました。お礼を申し上げます。以上です。

おわりに

(林) 4名の登壇者の皆さん、ありがとうございました。私はスケジュール的には最後に総括となっているのですが、私なりの感想を述べさせていただきます。そもそも「社会・経済環境の変化と税制の課題」というものすごく大きな共通テーマにしまして、始めたときには、これで最後のまとめの報告ができるのかなと思ったのですが、何とか今日の全体のまとめにたどり着けたと思っています。研究会で発表していただいた皆さん、本当に感謝いたします。

現在は、どうしてもいろいろな社会構造変化の中でこれに対応しないといけない、また別の問題に対応しないといけないということが次から次に出てくる。特に近年は、個々の課題に対して、対症療法的にターゲットを絞りながら改正を繰り返すことで、各税制が非常に複雑になってしまっているという印象を持っています。たとえば特定のグループや支出にメリットをもたらす税制は、政策的には財政支出や給付で対応することで税制は簡素なままにしておくという選択肢もあって良いと思います。

そもそも私自身の研究のスタートはバブル期前、1980年代後半から議論が始まったシャウプ

勧告以来とされる税制改革のときでした。

残念ながら、先日、金子宏先生がお亡くなりになりましたが、私が初めて金子先生と一緒したのはそのころでして、当時、木下和夫先生、橋本徹先生といった財政の先生と持たれた研究会の末席に加えていただきました。当時はバブルへと向かう時期で、そもそも日本の全体の税負担構造をどうするのか、それを望ましい方向へ変えていくにはどのような税制改革が必要か、といった非常に大きな問題意識がありました。その中で今申し上げた金子先生たちも含めて、財政学者と税法の先生方が一緒に集まって、研究会、勉強会、或いは改革案の設計に取り組んでいました。

その意味では私自身はこの研究会でほぼ半分財政学者と税法の先生方が関わって、研究会を持っているのは非常にありがたいことだと思っています。

もちろん先ほども話が出ていましたが、これからの方向性或いはあるべき姿について、統一して意見をそろえたりということは全くしておりません。その中で、それぞれにどういった問題があるのかということについていろいろな立場からお話しいただいて、なるほどということがたくさんあります。

報告自体は毎回1時間取っております。1時間という、通常の学会発表なんかでは考えられない長い時間の報告をしていただいて、その後さらにその内容について1時間近く議論する場も設けております。本来『租税研究』でも、そういういろいろな意見の飛び交っているところも紹介できればいいのかもしれませんが、最終的に掲載するに当たってはできるだけその議論も反映しようとしています。これからの税制についていろいろな場面で検討をしていくための1つの材料に、我々の研究会と今日の討論会がなればいいなと思っています。

本日の内容に関してですが、上村先生から、今こんな問題に直面しているよということを改めて整理していただきました。それから、手法

については、古い私の昔話ですが、電卓を用いていろいろな計算をして、当時初めて出てきた表計算ソフトなんかでも使っていた時代と比べると、今は格段にいろいろなことができるようになっております。その中で現在は、先ほど上村先生の言われたデータをどう使うのかということが重要だと思います。明らかにしたいこと、或いは明らかにすべきことを明確にした上で、どのデータを使うのかということからきっちり考えて、制度の検討に当たって実証分析の結果を利用できたらいいなと思っているところです。

1点、中身の話に戻って申し訳ないですが、酒井先生から二居住地のところは財政の分野からの見解もという話がありました。これは地方分権とかの議論とも関係すると思います。地方税制のあり方として現在検討されていることは、例えば1人当たり税収が等しくなる、或いは歳入が等しくなることをとにかく目指していくとか、そのためにはこうした方がいいということがいろいろな税目ごとに積み重なっている状況です。一方で、私は、改めて住民の受益と負担という観点での考察が必要だと思っています。

受益と負担というのを考えたときに非常にすっきりするのは住民税なのですね。ただ、現実には、世帯の中に稼得者が複数いたり、或いは単身赴任とか、また単身赴任で海外に行っておられるとかというようなさまざまなケースが発生します。海外への単身赴任の場合には、給料は海外で振り込まれたりして、こちらの家族は場合によっては生活保護世帯のようなことになってしまう。もちろん生活には困っていないわけですが、このようなことも起きているのが現状です。

二居住地というと、それこそマイナンバーが機能をして、時間的なずれがなく、居住地と納税地がきちんと把握できればいいのだと思います。しかしながら、現状は1月1日の居住地で課税しているので、すぐに引っ越してしまうと生活の場と納税地とが合わないわけですね。これまではいろいろな人の動きがある中で、自

治体同士でお互いさまという部分もあったのか
もしれないですけども、本来住民が生活をして
いるところにそれなりに応じた税金を納める
というのが住民税の趣旨だと思います。また、
世帯が2分の1ずつ2地域で生活しているなら
ば2分の1ずつ納税が筋だとは思いますが、技
術的には非常にハードルが高い。このような問
題の検討が行われれば、それがまた地方分権と
いうような話にもつながっていくのだと思いま
すので、このあたりもぜひ研究会の中でまた詰
めた議論ができればいいなと思っているところ
です。

最後に私の方で少し地方税の話をさせていた
だきましたけれども、時間がちょうど予定して
いた時間になりました。いろいろな話が広がり

ましたので、聞いていただいている皆さんで、
この点は興味があったなというようなことがあ
ったかと思います。その点、もし何かご質問等
があれば、事務局の方にお伝えいただいて、そ
の報告を担当した者が必要に応じてお答えする
ようなことが可能かと思います。また、研究会
の方ではこんなこともテーマにできないかとい
うような、そのあたりについてのご意見もまた
頂けたらと思います。

多少は皆さんのご関心に合ったお話が出てき
たかなと思っておりますけれども、どうも2時
間ありがとうございました。登壇者の皆さん、
ありがとうございました。

資料1

(公社) 日本租税研究協会
第74回 租税研究大会 (オンライン)

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

各研究報告(財政学関係)の
簡単な紹介

関西学院大学経済学部
上村敏之

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 1

資料2

社会・経済環境の変化と税制

- 統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」は2021～2022年度のプロジェク
ト
– この間の社会・経済環境の変化は極めて大きい
- 突発に生じる経済危機(短期)
– 新型コロナウイルス感染症など
- 少しずつだが確実に進む変化(中長期)
– 少子高齢化、所得格差、社会保障の増大など
- 税制はどのように対応すべきか

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 2

資料3

第1節 上村報告
「経済危機局面における財政再建と税制」

- 経済危機局面の財政再建と税制について考察
– 過去のデータ(特にリーマンショックと東日本大震災)によれば、大規模な経済危機は平均して6年に1回、経済危機のたびに財政は悪化
- 危機の後には平時が来ることを考慮して政策を考えるべき
– 1)一時減税は恒久化すべきでない(財政再建が困難に)
– 2)景気後退局面の消費税の増税は避けるべき
– 3)新型コロナウイルス感染症対策は特別会計で区分経理を

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 3

資料4

第2節 林(宏)報告
「これからの所得控除を考える」

- 所得税の人的控除については様々な改革が実施
- 人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得(等価所得)の観点から分析
– 1)世帯人員が多いほど税負担は低下だが、高所得層の1人と2人は税負担が同じ
– 2)等価所得が高く、世帯人員が多いほど税負担は多いが、等価所得が低い階層において、世帯人員が多いほど税負担が低くなる
- 人的控除の設計には、所得や世帯人員のみならず、世帯所得の観点からの評価が重要

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 4

資料5

第3節 八塩報告
「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」

- 所得税と法人税の税率差を利用した「インカム・シフティング」
– 従来は「欠損法人問題」、近年は「法人税率と所得税率の逆転」→オーナーの節税行動は？
- 1)2000年代前半まで法人利益ゼロに集中
- 2)2010年代以降は集中が崩れる現象
- 税率差がオーナーの節税行動に影響
– 軽減税率のあり方も見直す必要がある

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 5

資料6

第4節 足立報告
「経済ショックと税制改革－国際比較－」

- OECD諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革
– 米国・英国・独・仏における企業支援、雇用支援、家計支援、成長戦略、税(法人税・所得税・消費税)・社会保障政策と税制改革
- 各国の財政措置の効果
– COVID-19ショックはSARS・リーマン・東日本大震災に比べ実質GDPは低下したが、倒産件数と完全失業率は低い
- 長期的に公的債務拡大への対応が重要
– プライマリーバランス黒字化を目指した社会保障関係費を検討

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY 6

資料7

第5節 林（亮）報告

「所得税の税収調達機能に関する考察」

- 所得税の税収調達機能を「イロージョン」で検証
 - 徴収されるべき税収が徴収されていない現象
 - 「課税ベースのイロージョン」
 - 課税ベースの算定の段階で漏れているイロージョン
 - 約50%がCIT課税ベースから漏れている（低所得層ほど大きい）
 - 「税収のイロージョン」
 - 最大限徴収可能な所得税（包括的所得税CITを想定）から制度的に徴収できていないイロージョン
 - 約8割のイロージョンが所得控除、高所得層は分離課税が大きい
- 所得税は複雑な制度であるため、税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要



7

資料8

第6節 富田・玉岡報告

「納税意欲を考えた税制改革」

- Tax morale（租税への抵抗感の緩和、納税意欲）を高める
 - 租税の負担感＝租税の3原則「公平」「中立」「簡素」、支出政策の透明性が関連（財政学者）
- Tax moraleの計量分析の結果
 - 政府への信頼度が低い人ほどtax moraleが低い
 - 自営業者は他の雇用形態よりもtax moraleが低い
 - リスク回避的な人ほどtax moraleが低い
- Twitterのテキストマイニング分析
 - 消費税の増税に対する抵抗感や嫌悪感、不安
- 納税コスト、政策の透明性が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる
 - 手帳に納税できるシステム構築、いかに税が使われているかの明示



8

資料9

日本租税研究協会・第74回研究大会

税制基本問題研究会

租税法関係の各研究報告

概要

2022年9月15日（木）

大阪公立大学法学部

酒井貴子

1

資料10

テーマ「社会経済環境の変化と税制」

・・・租税法関係各報告

節	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職時給付に関する課税上の問題点 ー国際的側面を含めてー	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	酒田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真啓
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と 租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 ー仕入税額控除とインボイスを中心にー	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

2

資料11

第1節

一高報告

「退職時給付に関する課税上の問題点ー国際的側面を含めてー」

- 退職所得の二分の一課税など軽減措置は、長期勤務への対価の一部累積たる性質と、退職後の生活保障という社会政策的配慮に基づくものと解されるが、退職後の拒税力に基づき判断されるべき
- 令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等（短期退職手当等）では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象とした

→計算例の検討から、退職手当等の額が大きいほど税額が大きくなってしまふので、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言

・国際的な場面では、租税条約が退職金に係る具体的な定めを欠くので、退職所得課税が不明確。ただ年金での受取り時に源泉地免税となるため、一時支給の場合との差が大きく、条約改定時に再検討が必要と示唆

3

資料12

第2節

濱田報告

「研究開発税制の展開」

- 日本では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望により、試験研究費に係る税額控除制度を中心に研究開発税制が拡充
- 改正を経て、中小企業やオープンイノベーション向けのものなど種類も増え、一定の支出総額に一定率を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、支出増額分に一定率を乗じた金額を税額控除する増額型も加わり、総額型との折衷的なものとなり、さらに、支出対象も拡大、税額控除上限の緩和も
- OECD報告書の国際比較では、研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されるところ。日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、赤字法人にとって利用できないから（大法人との比較で約5倍の差）
- 適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとって利用障壁があるから、見直しの必要性あり

4

資料13

第3節

小塚報告

「連結納税改革2020の評価と展望（再説）」

- 連結納税改革（グループ通算制度）の特徴として、①簡素化を目的とした所得計算の個別化と、②組織再編税制との連続性確保、があることに着目
- ①は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければならない局面について、計算の誤りが判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成
 - そのために生じ得る経済実体と税負担の乖離に伴う対応の必要性
- ②では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、加入時における時価評価課税の不適用について、メンバー会社株式譲渡に係るベースの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとした性格づけうる
 - そうすると①での計算やその他扱いとの間で不整合な点が生じ、解消が課題

資料14

第4節

漆報告

「EUにおけるプライバシー権
・データ保護法制と租税情報の交換」

欧州人権条約＝ECHR
欧州基本権憲章＝CFR
一般データ保護規則＝GDPR

- 租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本
- プライバシー権を定めるECHR8条に関して一般に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につなげていない
- 租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となるが、データ主体（そのデータの対象となる者）の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限されるところ、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要
- データ保護については、それについて定めるCFR8条のもと判断されてきた
- GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るから、まずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべき

資料15

第5節

酒井報告

「EUにおける付加価値税の事例検討」

- 2023年10月からのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機とするが同時に前段階控除を確保することも意図され、適格請求書発行事業者登録制度も導入
- EU付加価値税の指令のもとで仕入税額控除は基本原則と位置付けられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向。例えば、インボイスに登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除は認められるとの判断。
- しかし、実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めた事例では、日本にはない規定（EC指令203条）に基づく対応と分かった。
- 日本とEUでは前段階納付を確保する仕方が違うので、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争解決にあたり、EU法との比較検討は参考とならうが、限定的でもある

資料16

第6節

坂巻報告

「個人住民税の今日的課題」

- 米国では、連邦所得税の金額を州所得税の計算に連動させるケースが多いが、それによると、連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される
 - ⇔これに対し、日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものをを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価
- 米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に管轄の競合から二重課税排除の問題が生じる
 - また、年度途中で州をまたぎ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別して、必要経費や人的控除等を期間按分するなどの必要がある
 - ⇔日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから簡便だが、二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するかの検討の際、アメリカ州税の議論は参考となる

資料17

（公社）日本租税研究協会
第74回 租税研究大会（オンライン）

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

各報告への感想や意見
（財政学関係）

関西学院大学経済学部
上村敏之

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

資料18

財政学関係の報告が扱った税制

・扱われた税制は主に基幹税

－上村報告・・・税制全般

- ・「経済危機局面における財政再建と税制」

－林宏昭報告・・・所得税

- ・「これからの所得控除を考える」

－八塩報告・・・法人税と所得税

- ・「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」

－足立報告・・・税制全般

- ・「経済ショックと税制改革－国際比較－」

－林亮輔報告・・・所得税

- ・「所得税の税収調達能力に関する考察」

－富田・玉岡報告・・・税制全般と消費税

- ・「納税意欲を考えた税制改革」

KWANSEI GAKUIN UNIVERSITY

資料19

社会・経済環境の変化を どうとらえるか①

- ・ **社会・経済環境の変化⇒税制**
 - － 上村報告・・・マクロの税収の変化
 - ・ 「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 林宏昭報告・・・等価所得の変化
 - ・ 「これからの所得控除を考える」
 - － 八塩報告・・・
 - ・ 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
 - － 足立報告・・・マクロの税収の変化
 - ・ 「経済ショックと税制改革－国際比較－」
 - － 林亮輔報告・・・
 - ・ 「所得税の税収調達能力に関する考察」
 - － 富田・玉岡報告・・・
 - ・ 「納税意欲を考えた税制改革」

3

資料20

社会・経済環境の変化を どうとらえるか②

- ・ **税制⇒社会・経済環境の変化**
 - － 上村報告・・・
 - ・ 「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 林宏昭報告・・・
 - ・ 「これからの所得控除を考える」
 - － 八塩報告・・・税率差によるインカムシフティング
 - ・ 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
 - － 足立報告・・・
 - ・ 「経済ショックと税制改革－国際比較－」
 - － 林亮輔報告・・・イロージョンの変化
 - ・ 「所得税の税収調達能力に関する考察」
 - － 富田・玉岡報告・・・消費税増税時の租税抵抗の変化
 - ・ 「納税意欲を考えた税制改革」

4

資料21

租税原則との関連

- ・ **公平**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：世代間公平
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：世代間公平
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の公平
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ **中立**
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の中立性
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：税制間の中立性
- ・ **簡素**
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

5

資料22

各報告の分析手法

- ・ **エビデンス（データ）にもとづく議論**
 - － EBPM（Evidence-Based Policy Making）
- ・ **何らかの比較による分析**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」：リーマンショックや東日本大震災と新型コロナウイルス感染症の比較
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」：世帯間の比較
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」：国際比較
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」：2000年代と2010年代の税制の比較
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：包括的所得税との比較
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」：雇用形態、政府への信頼度など
- ・ **財政学の研究報告の特徴**

6

資料23

主な政策提言の内容

- ・ **税制による財政再建を進めるべき**
 - － 上村報告「経済危機局面における財政再建と税制」
 - － 足立報告「経済ショックと税制改革－国際比較－」
- ・ **所得控除による世帯間の公平・中立の確保を**
 - － 林宏昭報告「これからの所得控除を考える」
- ・ **所得税と法人税の税率差に着目した改革を**
 - － 八塩報告「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」
- ・ **所得税における税収調達能力の回復を**
 - － 林亮輔報告「所得税の税収調達能力に関する考察」：所得階層間の公平
- ・ **Tax moraleを高め、租税抵抗を低める改革の実施を**
 - － 富田・玉岡報告「納税意欲を考えた税制改革」

7

資料24

（公社）日本租税研究協会
第74回 租税研究大会（オンライン）

「社会・経済環境の変化と税制の課題」

間口を広げた意見交換
（財政学関係）

関西学院大学経済学部
上村敏之

1

資料25

「社会・経済環境の変化と税制」

・社会・経済環境の7つの変化

- ①少子高齢化・人口減少
- ②働き方の変化・多様化
- ③所得・資産の格差拡大
- ④グローバル化・ブロック経済化
- ⑤デジタル化
- ⑥地方分権化
- ⑦構造的な財政悪化



2

資料26

①少子高齢化・人口減少と税制

- ・全世代型社会保障の構築が進展
- ・それを支える税制のあり方を模索すべき
- ・やはり消費税が重要な財源か？
 - －しかし消費税への嫌悪感はいまだ強い？
- ・消費税以外に社会保障財源は何かがあるか？



3

資料27

②働き方の変化・多様化と税制

- ・働き方の多様化が進展
 - －非正規雇用、フリーランス、副業・兼業の増加
 - －COVID-19を契機とする柔軟な勤務地の選択
- ・働き方の変化・多様化に中立な税制とは？
- ・労働の流動化⇒失業増加⇒経済活性化に向けた税制のあり方
 - －人的な能力の形成を促進する税制とは？



4

資料28

③所得・資産の格差拡大と税制

- ・所得・資産の格差拡大は進展しているか？
 - －実際は高齢化の影響も大きい
 - －きっちりデータで把握することが重要
- ・問題は富の世代間移転
 - －機会の平等を逸脱する可能性
 - －スタート時点の平等は確保すべきでは
- ・機会の平等を確保するための税制とは？
 - －ふたたび、相続税や贈与税、資産所得税について考察する必要はないか？



5

資料29

④グローバル化・ブロック経済化と税制

- ・グローバル化とブロック経済化が同時進行
 - －デジタル化によるクロスボーダー取引、企業活動
 - －戦争、紛争、エネルギー問題、不透明な国際社会へ
- ・法人実効税率の引き下げが一服した法人税
 - －次の法人税改革の展開は何か？もう十分か？
 - －限界実効税率（intensive margin）と平均実効税率（extensive margin）の区別
- ・脱炭素社会の実現
 - －ゼロカーボン社会を目指す税制のあり方は？

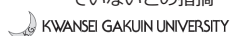


6

資料30

⑤デジタル化

- ・デジタル化による経済活性化
 - －オンライン取引、シェアリングエコノミー、ビッグデータ解析、革新的なイノベーションなど
 - －一方で、プラットフォーム企業の寡占化
- ・付加価値向上、生産性向上に資するデジタル化を支える税制のあり方は？
 - －日本のデジタル化は生産性の向上につながっていないとの指摘



7

資料31

⑥地方分権化

- やや忘れられている感じはあるが、地方分権化をもう一度、掲げてゆきたい
 - 地域創生はもりあがったが課題は山積
 - 国からの交付金（地方創生推進交付金）の議論に矮小化され、税制の議論はほとんどなかった
 - 森林環境税、国際観光旅客税（出国税）
- 地方分権に資する税制とは？

資料32

⑦構造的な財政悪化と税制

- COVID-19対応もあり、政府債務残高対GDP比は第2次世界対戦終戦後を超えて最悪の水準
 - 新型コロナウイルス感染症対応地方創生臨時交付金
 - ほぼすべてを国債発行で対応、今後の債務返済はいかにあるべきか？
 - 東日本大震災の復興は特別会計で経理区分し、復興増税で対応
- COVID-19対応を除けば、構造的に財政赤字を発生させるのは社会保障
 - 社会保障を持続可能にする税制は？

資料33

「社会・経済環境の変化と税制」

- 社会・経済環境の7つの変化
 - ①少子高齢化・人口減少
 - ②働き方の変化・多様化
 - ③所得・資産の格差拡大
 - ④グローバル化・ブロック経済化
 - ⑤デジタル化
 - ⑥地方分権化
 - ⑦構造的な財政悪化

資料34

日本租税研究協会・第74回研究大会
税制基本問題研究会

「社会・経済環境の変化と
税制の課題」
意見交換資料
(租税法関係)

2022年9月15日（木）
大阪公立大学法学部
酒井貴子

資料35

（1）テーマ「社会経済環境の変化と税制」
…租税法関係各報告についてコメント

冊	分野	タイトル	担当
1	所得税関係	退職給付に関する課税上の問題点 – 国際的側面を含めて –	一高龍司
2	法人税関係	研究開発税制の展開	濱田洋
3	法人税関係	連結納税改革2020の評価と展望（再説）	小塚真啓
4	国際課税関係	EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換	漆さき
5	消費税関係	EUにおける付加価値税の事例検討 – 仕入税額控除とインボイスを中心に –	酒井貴子
6	地方税関係	個人住民税の今日的課題	坂巻綾望

資料36

第1節 一高報告
…退職所得の課税問題

1) 退職所得への租税優遇（所得税法30条、89条）

①退職所得控除の額…拒税力調整 + ②二分の一課税・分離課税…平準化措置
・勤続年数が20年までの場合
40万円×勤続年数
・勤続年数が20年超の場合
70万円×勤続年数 – 800万円
例) 退職金2289万円、勤続38年の場合の税負担は？

2) 令和3年改正；短期退職手当の扱い（所得控除等無視、R4年～）

	退職所得500万円	退職所得5000万円	給与所得1250万円×4年
改正前	875000円	688万4000円	778万2000円
改正後	9万5000円	1630万9000円	(= 194万5500円×4年)

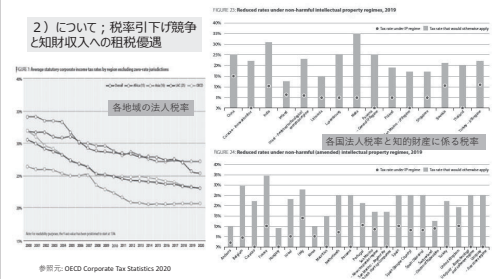
資料37

第2節 濱田報告

・・・研究開発税制について

- 1) 研究開発税制の複雑さ
 - ・HOYA事件（東京高裁令和4年3月30日判決）
分割後、試験研究費の特別控除に係る手続き欠如
- 2) 研究開発税制とパテントボックスなどについて（次ページ）
 - ・税率引下げか、研究開発税制拡大か
 - ・知的財産からの収入に係る租税優遇の問題
 - ・・・支出段階と収入段階の組み合わせ

資料38

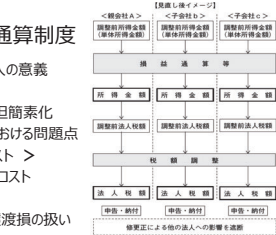


資料39

第3節 小塚報告

・・・グループ通算制度

- 1) グループ通算制度導入の意義
 - ①申告作業の簡素化
 - ②修正の際の事務負担簡素化
- 2) 所得計算の個別化における問題点
連結納税制度の執行コスト > グループ通算制度の執行コストは本当か。
- 3) 繰越欠損金や株式譲渡損の扱い



出典：財務省『税制改正の解説（令和2年度）』827頁

資料40

第4節 漆報告

・・・情報交換制度の議論の背景

- 1) 近年拡大する自動情報交換制度
納税者に関する租税関連情報が大量に国家間でやり取りされる状況
課税庁による居住者の海外資産等の情報の把握
米国の場合）FATCA（金融機関対象）とFBAR（情報申告）
- 2) 租税分野におけるGDPRの適用
国際的情報交換もまたGDPRの適用対象
情報要請国と情報提供国の納税者保護レベルの違いの指摘
・・・関係者の手続保障を充実させる必要性

資料41

第5節 酒井報告

・・・インボイス制度の導入と比較法研究

- ・前段階課税の確保の違い
 - ①日本；来年10月から適格請求書等保存方式（インボイス制度）実施
趣旨）軽減税率への対応 & 前段階課税の確保
適格請求書等発行事業者登録制度の導入
 - ②EU；インボイス方式；前段階課税の確保・・・EC指令203条、178条
（インボイスへの税額記載者による納付義務付け、インボイス保存要件）
登録制度＝課税事業者全体

資料42

第6節 坂巻報告

・・・住民税の今後の問題

- 1) 住民税の前年度所得課税の問題
 - ・例外的に退職所得は、原則、現年度分離課税
理由）退職直後に収入が大幅減少することが多く翌年度課税では負担重
・・・マイナンバー制度の充実による事務負担軽減で、他の所得も可能に
- 2) 二地域居住（デュアルライフ）の推進と住民税
 - ・二地域居住の推進；少子高齢化の中で持続可能な地域形成
空き家対策にもなる
 - ・受益者負担の性質を持つ住民税を現実合うようにどう課していくか
 - ・アメリカ法の州税は比較の実態に合わせたものだがかなり複雑

資料43

(2) デジタル化、グローバル化の中での
今後の課題

- 所得課税（住民税含む）の分野（一高報告、坂巻報告）
 - 働き方の変化、人材の流動化等にとのよう税制を適合させるか
- 法人課税の分野（濱田報告、小塚報告）
 - コロナ禍とイノベーション（人材確保等促進税制で十分か？）
 - 組織再編やグループ法人税制の複雑化の問題は深刻
- 国際課税の分野（漆報告）
 - 情報交換制度の発展に伴い納税者の救済手段検討の必要性
- 消費課税の分野（酒井報告）
 - 脱税への対処の必要性和、軽減対象課税資産の拡大も懸念

10

資料44

OECD 2019. 税制の公平性と経済的効率性の向上に向けた、OECD 加盟国による税制の比較検討

国	ドイツ	フランス	イギリス
法人課税	ドイツは法人課税と個人課税の二重課税を回避するため、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。	フランスは法人課税と個人課税の二重課税を回避するため、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。	イギリスは法人課税と個人課税の二重課税を回避するため、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。また、法人課税と個人課税の税率を同一にする。
所得課税	ドイツは所得課税と個人課税の二重課税を回避するため、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。	フランスは所得課税と個人課税の二重課税を回避するため、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。	イギリスは所得課税と個人課税の二重課税を回避するため、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。また、所得課税と個人課税の税率を同一にする。
消費課税	ドイツは消費課税と個人課税の二重課税を回避するため、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。	フランスは消費課税と個人課税の二重課税を回避するため、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。	イギリスは消費課税と個人課税の二重課税を回避するため、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。また、消費課税と個人課税の税率を同一にする。

(注) 上記は、各国における主要な税制の概要を示す。各国、日本における税制の比較検討は、OECD加盟国による税制の比較検討を参照してください。
出典：https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/110pdf

11

資料45

主な参考文献

- 本研究各報告に係る月刊雑誌「租税研究」掲載の講演録とそこで引用の文献や各作成の要約
- 佐藤英明「退職所得課税と企業年金課税についての覚書」『公法学の方と政策・金子宏古稀祝賀（上巻）』415頁（有斐閣）。
- OECD Corporate Tax Statistics 2020。
- 渡辺徹也「研究開発税制と税金控除」『同志社法学』429号463頁。
- 「特集：グループ進捗制度への期待と今後のあり方」『税研38巻2号』。
- 増井良徳「課税情報の交換と欧州人権条約」『法学新報』123巻11～12号333頁。
- 中村真由子「租税条約等に基づく情報交換について」『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』36頁（有斐閣）。
- 溝口史子「EU付加価値税の実務（第2版）」（中央経済社）。
- 酒井貴子「近頃における消費税法の改正と課税軽減率と過格請求書等保存方式を中心に」『租税法研究』49号21頁。
- Robert F. van Bredelode, Policy Theory and Political Reality: VAT Rates in the EU, 106 Tax Notes International 1053(2022)。

12

資料46

日本租税研究協会・第73回研究大会
税制基本問題研究会

「社会・経済環境の変化と
税制の課題」
ご清聴ありがとうございました。

2022年9月
大阪公立大学法学部
酒井貴子

13

社会・経済環境の変化と税制の課題

(目次)

はじめに	1
第1章 財政学	
〔総論〕	2
〔各論〕	
第1節 経済危機局面における財政再建と税制	6
第2節 これからの所得控除を考える	9
第3節 中小法人による「欠損法人問題」 と近年の法人税率引下げについて	13
第4節 経済ショックと税制改革 ― 国際比較 ―	17
第5節 所得税の収調連機能に関する考察	21
第6節 納税意欲を考えた税制改革	26
第2章 税法	
〔総論〕	30
〔各論〕	
第1節 退職時給付に関する課税上の問題点 ― 国際的側面を含めて ―	33
第2節 研究開発税制の展開	37
第3節 連結納税改革2020の評価と展望（再説）	40
第4節 EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換	42
第5節 EUにおける付加価値税の事例検討 ― 仕入税額控除とインボイスを中心に ―	45
第6節 個人住民税の今日的課題	48
おわりに	52

令和4年9月

公益社団法人 日本租税研究協会

日本租税研究協会では2009年から大阪で税制に関する研究会を開いています。2014年9月までは地方税研究会、同年10月以降は税制基本問題研究会として、財政学と税法の研究者に会員企業メンバーを加えては毎月開催しています。研究会では、それぞれの研究者の専門に沿ったトピックの報告に加えて外部の研究者による報告もお願いしています。近年は、研究会全体を通じて柱となるテーマを設定しています。これまで「税制改革」「租税原則」といったキーワードを念頭において研究報告を展開してきました。

2020～22年度は、研究会の統一テーマを「社会・経済環境の変化と税制の課題」と設定しました。2020年からは新型コロナウイルス感染症の拡大によって世界は大きな影響を受け、社会はさまざまな変革を迫られました。一方、日本では、長引く経済低迷からの脱却は課題であり続け、社会・経済環境の変化の中で「働き方改革」、「デジタル化の推進」等々対応するべき課題も山積しています。その中には、時代ごとに繰り返り取り上げられる「古くても新しい課題」も含まれますが、社会・経済の環境が変わっていく中で課題解決の施策にも変化が求められるということだと思います。

政府が果たすべき基本的な役割は時代を通じて不易なものだと思いますが、同時に社会・経済の変化への対応も求められます。財政運営に必要な財源となる税、そしてその仕組みである税制についても同様に、守るべき原則を大切にするとともに環境変化に応じた見直しが必要です。

本研究会ではこのような基本的な問題意識のもとで、各税制の今日的な課題と方向性について各メンバーが発表してきました。本報告書は、基本問題研究会での報告をまとめたものです。財政学分野での報告は上村委員、税法分野での報告は酒井委員に取りまとめをお願いします。

研究会メンバーと事務局の皆様へ深く感謝いたします。

はじめに

このたびの税制基本問題研究会の統一テーマは「社会・経済環境の変化と税制の課題」である。2021～2022年度の2年間のプロジェクトだが、この間の社会・経済環境の変化は、すさまじいものがあった。言うまでもなく、新型コロナウイルス感染症の拡大であり、最近であればロシアのウクライナ侵攻である。私たちは、あらためてグローバルな社会の中で生きており、税制もまた、その変化に対応しなければならないことを実感した。

そして、突発的に生じる経済危機とは別に、私たちの社会・経済環境は少しずつだが、しかしながら確実に進んでいる変化もある。たとえば、少子高齢化の進展、所得格差の拡大、社会保障費や社会保険負担の増大、日本財政の悪化などである。中長期的に持続可能な社会を形成するために、税制はどのように対応すべきかについても考える必要がある。短期的な変化と中長期的な変化の違いはあるものの、社会・経済環境の変化に対応した税制の課題に取り組み問題意識のもとで、本報告書の第1章では、主に財政学、経済学の立場での検討がなされている。本章の構成は以下の通りである。第1節「経済危機局面における財政再建と税制」、第2節「これからの所得控除を考える」、第3節「中小法人による『大損法人問題』と近年の法人税率引下げについて」、第4節「経済ショックと税制改革―国際比較―」、第5節「所得税の税収調達機能に関する考察」、第6節「納税意欲を考えた税制改革」である。

以下、各節の要旨を掲載するが、社会・経済環境が大きく変化する時代に生きる私たちの税制も、その時代に合わせて臨機応変に対応しなければならないことが理解できるだろう。第1節から第6節では、それぞれの問題意識に合わせた対応のあり方についても言及されており、今後の政策のあり方の参考になると考えられる。

第1節「経済危機局面における財政再建と税制」

本論文は、新型コロナウイルス感染症の拡大という経済危機を契機として、経済危機局面における財政再建と税制について考察している。実のところ、大規模な経済危機は平均して6年に1回の割合で生じており、頻繁に発生している。このような経済危機に対応できるのは財政のみであり、経済危機のたびに財政は悪化する。

ただし、これらの経済危機は永久に続くわけではない。危機の後には平時が来る。したがって、経済危機のあとに景気拡大局面が来ることを考え、政策を考えておくべきである。リーマンショックと東日本大震災の際の経験を踏まえると、経済危機局面において一時的な減税を行うとしても、一時減税に留めるべきである。減税を恒久化すると財政再建が困難になる。また、そういった減税が効果的なのかの検証が重要である。景気後退局面の消費税の増税は避けるべきで、景気拡大局面に実施すべきである。新型コロナウイルス感染症対策には巨額の財政支出を国債発行で行ったが、その債務を特別会計で区分経理し、予算を透明化することが望ましい。

質 GDP が低下したものの、倒産件数と完全失業率は抑えられたきた。今後の長期的な課題として公的債務の拡大への対応が重要になる。COVID-19 による経済格差が拡大するなかで、税制へのあり方への再設計を行い、長期的な財政の正常化を検討する必要がある。

日本は、プライマリーバランスの黒字化を目指しているが、社会保障関係費が問題になる。給付と負担のバランスを回復するために、1) GDP 成長率を高めるか、2) 社会保障支出を見直すか、3) 国民負担の見直しが求められている。

第5節 「所得税の税収調達機能に関する考察」

所得税は基幹税であるが、累次に渡る税制改正により、税収調達機能が損なわれている可能性がある。そこで税収調達機能の観点から、イロージョン（徴収されるべき税収が徴収されていない現象）に焦点をあて、現行制度にどの程度のイロージョンが生じているかを検証した。先行研究によれば、課税ベースの算定の段階で漏れている「課税ベースのイロージョン」と、徴収可能な最大限の水増しから制度的に徴収できていない「税収のイロージョン」がある。最大限徴収可能な所得税を包括的所得税（CIT）と定義することで試算を行った。

試算によれば、CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースは約 50%であり、約 50%が「課税ベースのイロージョン」として課税ベースから逃がっている。低所得層ほどイロージョンの程度が大きい。課税上の優遇措置は、高所得層ほど大きくなるが、数%程度でそれほどの大きなわけではない。「税収のイロージョン」のうち 8割が所得控除によって生じている。所得控除による税収減は低所得・中所得層に集中しているが、分離課税による減収は高所得層ほど大きくなっている。税収のイロージョンの主原因は所得控除と分離課税である。

所得税は非常に複雑な制度であるため、税収調達機能の観点から考える際には、それぞれの制度が税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要がある。

第6節 「納税意欲を考えた税制改革」

少子高齢化や日本の財政状況を考えた場合、今後の税負担は増えてゆくと予想されるが、税負担を喜んで受け入れるものはほとんどいない。誰もが嫌がる税負担をいかに受け入れてもらうかは、日本財政の重要な課題である。租税への抵抗感の緩和、税を支払いたいたいという意欲、つまり納税意欲を表す Tax morale を高めることが必要である。

日本は他国よりも納税意欲が高いというデータもあるが、消費税の増税においては納税意欲が低下する状態も指摘されている。租税の負担感は、「公平」「中立」「簡素」という租税の3原則や、支出政策の透明性が影響していると、多くの財政学者が指摘している。そこで、租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされたのかを、計量分析とテキストマイニングを通じて検証した。

いくつかの仮説を設定して計量分析を行った結果、政府への信頼度が低い人ほど Tax morale が低い、自営業者は他の雇用形態の者より Tax morale が低い、リスク回避的な人ほど Tax morale が低い、以上の仮説が成り立つことが示された。さらに、消費税の増税に対して、どの程度の抵抗感を抱いているのかについて、Twitter のテキストマイニングを行って、消費税の増税に対する人々の抵抗感や嫌悪感、不安など、増税に対する抵抗の強さが感じられた。

第2節 「これからの所得控除を考える」

近年、特に所得税の人的控除（扶養、配偶者、基礎）については、様々な改革が行われてきた。人的控除について、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）の観点から見たとき、どのような調整がなされているかについて検討する。

給付所得階級別に社会保険料控除、生命保険料控除、地震保険料控除の適用割合を見ると、社会保険料控除は低所得者層を除いてほぼ 100%、生命保険料控除と地震保険料控除は給与が高いほど高い適用状況になっている。

給与収入を基準にすれば、世帯人員が多いほど税負担は下がるが、配偶者控除の適用の条件によって、高所得層は 1人と 2人（1人は配偶者）の税負担は同じになる。さらに等価所得を用いた場合、等価所得が高く、世帯人員が多いほど、税負担は多くなる。ただし、等価所得が低い階層においては、給与収入を基準にする場合と同様に、世帯人員が多いほど税負担が低くなる。給与収入と等価所得において、課税前後のジニ係数を計算したところ、2017 年税制よりも 2020 年税制の方が再分配効果は大きく、給与収入よりも等価所得の方が再分配効果は大きいことが分かった。

人的控除の設計については、所得や世帯人員のみならず、世帯所得（等価所得）といった多面的な評価が重要になる。

第3節 「中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて」

所得課税制度では、個人の所得に所得税、法人の所得に法人税が課税され、また個人の所得税率は給与や配当など所得の種類によって異なる。会社のオーナーは社長であり、役員であり、株主でもあることから、税率の低い所得形態に所得を移す「インカム・シフトリング」が行われている可能性がある。従来は「欠損法人問題」が存在したが、近年の法人税率の引き下げ、社会保険料率の上昇、所得税率の上昇により、「法人税率と所得税率の逆転」がオーナーの節税行動に影響を及ぼしたのかについて検証した。

「法人企業統計調査」の個票による分析によれば、2000 年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていたが、2010 年代以降ではそれが崩れている。すなわち、2009 年の堅減税率引下げは前後で「法人税率と所得税率の逆転」が生じ、オーナーの節税行動に影響を与えた可能性が指摘できる。

したがって、軽減税率など中小企業への特例措置は、投資の促進などへの効果は小さく、むしろ大規模な節税を誘発することが指摘されている。この点の分析が必要であり、軽減税率の廃止も含めた検討が必要である。

第4節 「経済ショックと税制改革－国際比較－」

OECD 諸国が直面する新型コロナウイルス感染症の拡大への政策と税制改革について検討を行った。具体的には、米国・英国・独・仏における雇用・企業・家計支援、成長戦略、税（法人税・所得税・消費税）・社会保障政策ならびに各国の税制制度および税制改革について示す。

各国は様々な政策を実施するにあたり多大な財政措置を行ってきたが、それによって SARS・リーマン・東日本大震災の近年の経済ショックに比べ、COVID-19 ショックでは実

以上の分析によって、「納税コスト」「政策の透明性」が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる要因である可能性が示された。手帳に納税できるシステムの構築や、どのような税が使われているかを明示することが重要である。さらに、租税・財政についての教育の普及も、今後の日本の税制の構築にとって重要な課題である。

財政学 「各論」

第1節 経済危機局面における財政再建と税制

関西学院大学経済学部 教授 上村 敏之

1. はじめに

新型コロナウイルス感染症は世界中で経済危機をもたらした。コロナショックによる経済危機は、世界各国の財政にも影響を与えている。とはいえ、経済危機の渦中にあっても、財政再建や税制のあり方を考える必要がある。

新型コロナウイルスの感染拡大のような経済危機が、どのぐらいの頻度で生じているかを考えると、意外に頻繁に経済危機は生じていることが分かる。日本で生じた経済危機をピックアップすれば、ニクソンショック、石油ショック、バブル崩壊、IT バブル崩壊、リーマンショック、東日本大震災、そして、新型コロナウイルスの感染拡大が挙げられる。1970 年から 2020 年までの 50 年間で 8 回、つまり平均して 6 年に 1 回は、経済危機に見舞われている。平均的には、6 年のうち 5 年は平時だが、1 年は経済危機となる。

このように頻繁に発生する経済危機は家計と企業を直撃し、主に対応できるのは財政だけである。ただ、経済危機が永久に続くわけではない。危機の後には平時が来る。経済危機の間は景気が後退するが、経済危機が去ると、景気は拡大する。

したがって、経済危機のあとに景気拡大局面が来ることを考え、政策を考えておくべきだろう。危機を脱した後に訪れる景気拡大局面も踏まえて、財政再建はどうあるべきか、税制はどうあるべきか、本稿では、特にリーマンショックと東日本大震災の経験を踏まえ、その後の景気拡大局面を含めた経済危機局面における財政再建と税制について考察する。

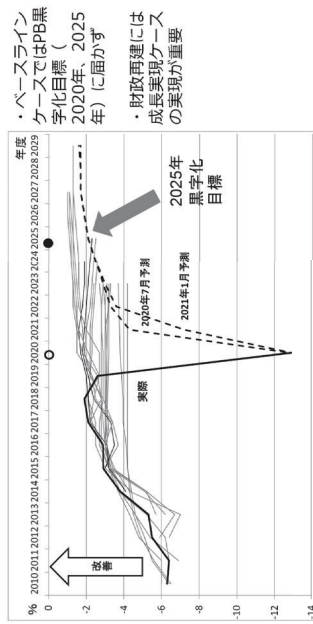
2. プライマリーバランス対 GDP 比と政府債務残高対 GDP 比

リーマンショックからの回復で、一時的にプライマリーバランスは改善したが、東日本大震災によって悪化した(図「国・地方のプライマリーバランス対 GDP 比の推移」参照)。しかしながら、アベノミクスが開始されると、プライマリーバランスは回復した。その際の歳出と税収の動向を調べてみる。

東日本大震災による一般歳出は、社会保障関係費、地方交付税交付金、中小企業対策費が大きく増加した。これは、新型コロナウイルスの感染拡大対策と同様の傾向である。また、景気拡大局面では、一般歳出の変化が小さくなる。これは、景気が回復しているにもかかわらず、歳出が減らず、行政改革が進まなかったということを表す。

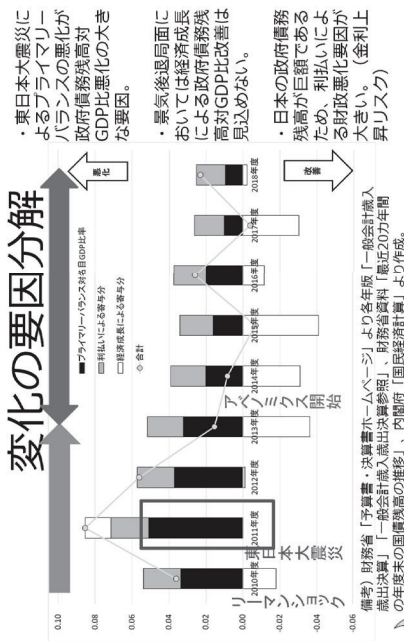
次に、税収について、税の種類別に変化の要因をみよう。リーマンショックから回復によって、法人税の税収の増加が、プライマリーバランスを改善させた。所得税によるプライマリーバランスの改善の貢献は小さい。2014 年度は消費税の増税によるプライマリーバランスの改善の効果が大きい。つまり、経済危機局面から脱して経済活動が戻ってきた場合、法人税や消費税の税収が増加する。2010 年度以降は、法人税の減税による税収減の累積効果よりも、消費税の増税による税収増の累積効果が大きく、それが財政再建に寄与した。

国・地方のプライマリーバランス対GDP比の推移：ベースラインケースと実際



備考）内閣府「中長期の経済財政に関する試算」より作成。2021年1月までを反映。

政府債務残高対GDP比の変化の要因分解



政府債務残高対GDP比の変化は3つに分離できる（図「政府債務残高対GDP比の変化の要因分析」参照）。プライマリーバランス対名目GDP、利払いによる寄与分、経済成長による寄与分である。これらを用いて、リーマンショックと東日本大震災による政府債務残高対GDP比の影響をみる。

東日本大震災によるプライマリーバランスの悪化は、政府債務残高対GDP比悪化の大

きな要因であった。景気後退局面においては経済成長による政府債務残高対GDP比の改善は見込めない。日本の政府債務残高が巨額なので、利払いによる財政悪化要因が大きい。このことは、金利が上昇局面になったときに、政府債務残高対GDP比が上昇するリスクがあることを意味する。アベノミクス開始後は、経済成長による寄与によって、政府債務残高対GDP比が改善した。

3. 経済危機局面における税制改革

以上を踏まえて、経済危機局面における税制改革について考察する。

第一に、経済危機時点での政策的な減税を実施するとしても、一時減税に留めるべきである。経済危機は続くわけではなく、その後に景気拡大局面が来る。減税を恒久化するとは景気拡大局面で財政再建が困難になる。したがって、法人税や消費税の税率引き下げは避けるべきである。第二に、一時減税を実施するとしても、それが効果的かどうか、検証可能性を確保するべきである。狙いに沿った効果を持つか、補助金の方が優れていないか、事後的に検証できるようにしておく。たとえば、企業のDXを促進するには政策減税がよいのか補助金がよいのかについて、分析を事後的に可能とするべきである。第三に、景気後退局面における消費税の増税は避けるべきである。経済危機は貧困化をもたらすため、逆進性の高い消費税の増税は好ましくない。消費税の増税は、景気拡大局面になってから実施すべきである。

コロナ対策においては、国の一般会計では2020年度に50兆円を越える規模の補正予算が組まれたわけだが、この財源のほとんどは国債発行に頼った。今後、どのように返済してゆくかが問題になるが、東日本大震災の事例を参考にしたい。東日本大震災は2011年3月に起こっているが、その1年後に、東日本大震災復興特別会計が創設されている。この特別会計は、東日本大震災の復興に係る国の資金の透明化を図り、復興債の償還を管理することが目的であった。復興債の財源として復興特別税が創設された。復興特別法人税、復興特別所得税、そして住民税の均等割の増税があった。

今回の経済危機においても、新型コロナウイルス感染症対策特別会計を設置し、対策費にかかる国債をコロナ国債として区分経理すべきである。その目的は予算の透明化である。東日本大震災に比べても、新型コロナウイルス対策費は巨額である。今後、どのように債務を償還するかが問題になるが、債務の規模を明確にしておくことが大切である。

第2節 これからの所得控除を考える

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

1. はじめに

近年、特に人的控除に関しては、年齢によって扶養控除の金額の変更や、また所得水準によって配偶者控除や基礎控除が消失するといった改正が行われているが、その他の所得控除についてはかなり長い期間、税制改革の中で大きな議論が行われることなく推移してきている。

報告の主な目的は、所得控除の意義や現状を把握するとともに、人的控除については、世帯人員ごとの所得税負担を世帯所得（等価所得）という観点から見ればどのような調整になっているのかを示すことである。

2. 所得控除の概要

資料1は、現在の所得控除の一覧である。サラリーマンの給与所得を算出するための給与所得控除については今回は検討の対象外としている。

資料1
所得控除の一覧

雑居控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除、寄附金控除、障害者控除、寡婦控除、ひとり親控除、勤労学生控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、基礎控除

日本国内に住所などがない、いわゆる非居住者の場合の所得控除は、雑損控除、寄附金控除、基礎控除の3つのみ。

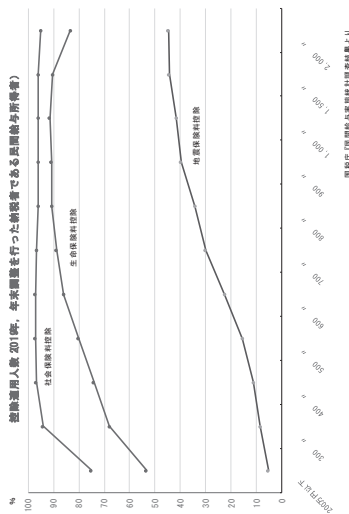
ここでは、各控除の制定時期と、それを巡る見解を主に税法研究者の論文を参考にまとめる。

3. 所得控除の適用状況

続いて、所得控除の適用状況について、国税庁の『民間給与実態統計調査結果（税務統計から見た民間給与の実態）』から、2019年の「年末調整を行った1年を通じて勤務した給与所得者」のうち、納税者である人のデータに基づいて、人数と金額について給与収入階級別に適用状況を見る。資料2で、給与階級ごとに各控除を適用している人の割合を見る。社会保険料については、低所得層を除いて適用割合はほぼ100%である。生命保険料控

除と地震保険料控除は給与が高い人ほど高い適用状況になっている。

資料2

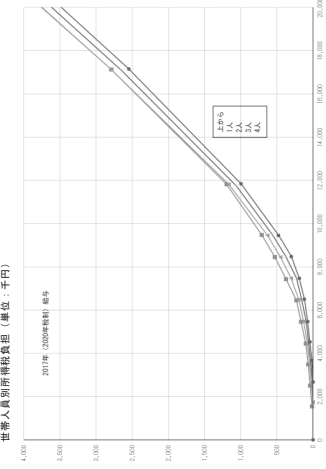


給与に対してどれだけのそれぞれの所得控除があるかを求めると、社会保険料控除については、社会保険料自体に上限があることから、その割合は所得が高くなれば下がる傾向にある。

4. 人的控除と所得税負担

ここでは、配偶者控除や扶養控除といった人的控除についての考察を給与収入と OECD等で用いられている世帯人員を考慮した世帯所得である等価所得を用いてその効果を考察する。給与に関するデータは2017年、税制は2017年のものと2020年のものを利用した（資料3～5は2020年税制による）。なお、計測にあたっては、関西大学大学院の田口方美氏の協力を得た。

資料3

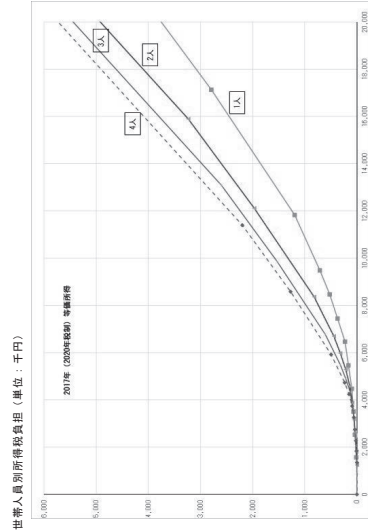


資料3で示されるように給与収入を基準にすれば、世帯人員が多いほど税額が下がるが、配偶者控除の適用の条件によって、高所得層は1人と2人（1人は配偶者）の負担が同じ

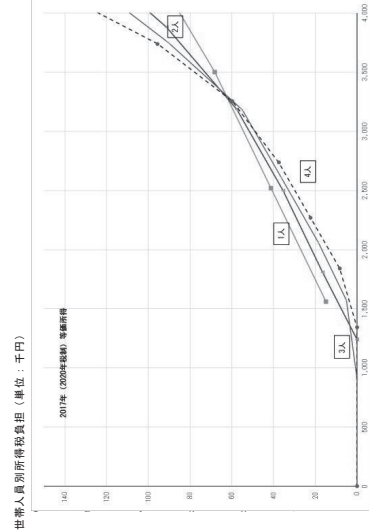
になる。

等価所得を用いた場合、特徴的なことは、資料 4 で示されるように等価所得の高い階層では、世帯人員が多いほど税負担が多くなっていることである。資料 5 は等価所得の低い階層だけと示して示したものであるが、この場合は、給与を基準とした場合と同様に世帯人員が多いほど税負担が低くなる。

資料4



資料5



給与所得者の分布状況と税負担から、課税前と課税後の不平等度が所得税によってどれだけ改善されるかを見る再分配効果は資料 6 のようにまとめられる。

給与収入をそのまま用いた場合、課税前のジニ係数が 0.287、そして 2017 年の税制を適用すると課税後が 0.262 ということで、ジニ係数を 8.8%程度縮小する再分配効果があったという結果になっている。税制改正によって給与の高い方で基礎控除や配偶者控除の適用がなくなることが考慮した 2020 年税制では、課税後のジニ係数が 0.2604 と 2017 年税制

よりも低くなっており、再分配効果が 9.5%で 2017 年税制よりも高くなる。

資料6

所得税による再分配効果 (20 歳の給与)

2017 税制 ジニ係数	給与 課税前 課税後 再分配効果 (%)	給与 課税前 課税後 再分配効果 (%)	等価所得 課税前 課税後 再分配効果 (%)	等価所得 課税前 課税後 再分配効果 (%)
2020 税制 ジニ係数	給与 課税前 課税後 再分配効果 (%)	給与 課税前 課税後 再分配効果 (%)	等価所得 課税前 課税後 再分配効果 (%)	等価所得 課税前 課税後 再分配効果 (%)

等価所得で求めると、給与で求めるよりも若干ジニ係数は小さくなり、再分配効果で見れば、2017 年税制での 9.0%が 2020 年税制では 9.5%にまで高まることが示される。

5. まとめ

日本の所得税制は、シャープ勧告を基礎に構築され、1980 年代後半の「シャープ勧告以来」と言われる税制改革で税率構造が見直されたが、それ以降は、社会が直面する様々な課題に対応するために微調整が繰り返されてきた。改めて、税制の簡素さの追求も重視した税制改革論議の展開が必要で、その際、現在の税制の特徴や問題点を検討する上ではさまざまな現状分析が参考になると考えられる。

第3節 中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて

京都産業大学経済学部 教授 八塩 裕之

1 問題意識 一家族経営企業オーナーによるインカム・シフティングー

所得課税制度では、個人の所得に所得税、法人の所得に法人税が課税され、また個人の所得税率は給与と配当など所得の種類によっても異なる。家族経営企業のオーナーが、こうした所得形態ごとの税率差を節税に利用することが知られている。ポイントは、オーナーは会社の社長であり従業員であり株主でもあるため、事業形態や所得形態を比較的自由に変えて、税率の低い所得形態に所得を移すことができる点である。こうした節税は「インカム・シフティング」と言われ、世界中の研究者によって報告されてきた。本研究では、この問題に関する日本の実態を検討する。

日本では従来から、「欠損法人問題」が言われてきた。すなわち、中小法人の大半が欠損法人で法人税を払っていない問題であるが、この背後にオーナーの節税行動が存在すると主張があった。かつて日本の法人税率は高く、一方で給与に対する所得税は給与所得控除の適用で軽減されたため、事業で稼いだ所得をオーナーが法人に留保せず法人税負担を避け、それをすべて自身の給与で受け取ってしまう結果、多くの法人が欠損法人になっていると言われた（オーナーが受け取った給与の一部を法人に貸し付ければ、法人も資金調達できた）。

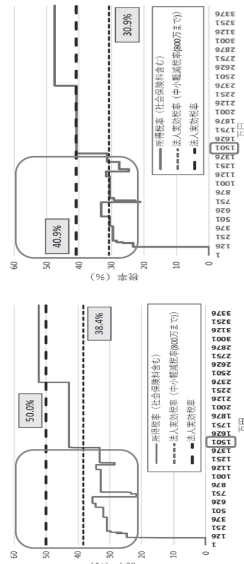
しかし制度的には、この状況は近年大きく変化した。すなわち法人税率は2009年以降、大きく下げられた一方、高齢化で年金や医療などの社会保険料率が上昇し続け、(保険料率を含む)所得税率が上昇した。その結果、所得税率が法人税率よりもむしろ高くなり、理論的にはオーナーは自身の給与をできるだけ少なくし、事業で稼いだ所得をできるだけ多く法人に留保したほうが税制上有利となった。本稿では、こうした近年の「法人税率と所得税率の逆転」が実際にオーナーの節税行動に影響を及ぼしたかどうか、を検証する。

2 日本の法人税率と所得税率の変化

・給与階級別の所得税（社会保険料含む）率と法人実効税率の推移

スライド2

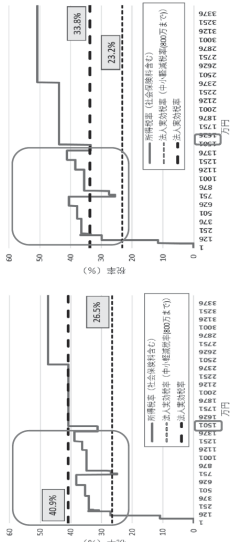
2005年度（横軸は給与階級）



13

・給与階級別の所得税（社会保険料含む）率と法人実効税率の推移

2017年度（横軸は給与階級）

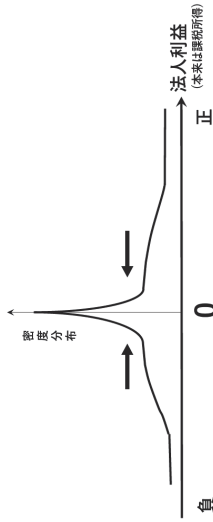


で示したものである。

企業所得 k (一定額) をオーナーはどう分割するか

「所得税率 $s < \text{軽減税率 } t < \text{本則税率 } u$ 」のケース

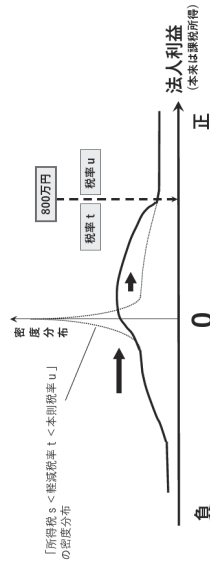
⇒ 法人利益 $= 0$ に分布が集中 一種のbunching。「欠損法人問題」



企業所得 k (一定額) をオーナーはどう分割するか

「軽減税率 $t < \text{所得税率 } s < \text{本則税率 } u$ 」のケース

⇒ 理論的には法人利益 $= 0$ で分布集中はおきない(「山崩れ」がおきる)



次に $t < s < u$ になると、分布は変化する。単純に節税の観点からすると、オーナーは軽減税率が適用される 800 万円まで法人に所得を留保し、残りをすべて給与とすべきである。これは極端としても、少なくとも生活資金のための自身の給与を確保したあとは法人に所得を留保する誘因が生じる。その結果スライド5のように、法人利益ゼロ近辺の「バunching」が崩れることが想定される。ただし、法人利益が 800 万円を超えると本則税率 u が適用されるため、その近辺で小さな分布の集中が起きることが想定される。

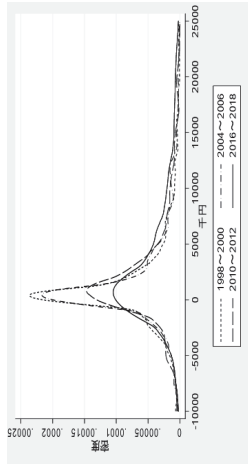
最後に $t < u < s$ になると、800 万円を超えてできるだけ多くの企業所得を法人に留保すべきである。この結果、スライド5のような 800 万円の手前での分布集中がなくなることを想定される (図は省略)。

4 データによる検証と政策的含意

先述のように 2009 年の軽減税率引下げで $s < t < u$ から $t < s < u$ に変化したのが、以下ではこれが実際に分布変化を誘発したかをデータで簡単に確認する。日本では税務統計の

個票を分析に使えず、本稿では財務のデータである「法人企業統計調査」の個票を用いる。

対象は資本金 1000 万円以下の家族経営法人である。また、多額の繰越欠損金がある法人は実質的に $t = u = 0$ であり、それらを分析から除くため繰越利益剰余金が非負の法人に分析を限定した。長期の傾向を見る為に、3 年間でデータの法人をプールして、その法人利益 (税引き前当期純利益) の分布を描いた。



結果は上図のようになった。2000 年代前半までは法人利益ゼロ近辺で分布の集中が起きていたが、2010 年代以降ではそれが崩れ、正の部分若干厚くなっている。先述のように 2009 年の軽減税率引下げ前後で「法人税率と所得税率の逆転」が起きており、これはスライド4・スライド5の記述とかなり一致する状況である。このように、近年の法人税率引下げがオーナーの節税行動に大きな影響を与えた可能性がある。

最後に、上記がオーナーの節税行動を反映したと考えた場合、それによる政策的含意を一点だけ述べる。それは、軽減税率など中小企業への特例措置についてである。中小企業に対しては様々な特例が適用される一方で、海外の研究では、その実体効果 (投資の促進など) は小さく、むしろ大規模な節税を誘発する点で問題が大きいとされる。日本でも軽減税率の引下げが法人への過剰な所得留保による節税を誘発する可能性があり、その実態分析が必要である。本則税率の引下げも進む中で、軽減税率の廃止も検討すべきかもしれない。

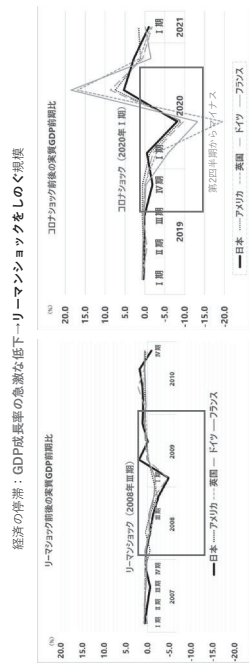
第4節 経済ショックと税制改革 ー国際比較ー

甲南大学経済学部 教授 足立 泰美

本報告は、諸外国が直面している新型コロナウイルス感染症（以降、「COVID-19」とする。）と税制との関係を示し、今後の経済成長を踏まえた持続可能な財政運営を目指した財源の確保と給付のあり方を検討することを目的としている。COVID-19は、2019年12月31日に中国武漢市で原因不明の肺炎事例がWHOに報告されたことに端を発する。翌年1月に同市で都市封鎖（ロックダウン）が発令、海外への団体旅行が禁止され、月末には世界保健機関（以降、「WHO」とする）が緊急事態宣言を発令している。わが国においても、同月に初感染者が報告されたのち、翌年にはイベントの中止・延期、小中学校の臨時休校を要請され、3月11日にWHOによるパンデミック宣言が発令された。COVID-19の累計感染者は、WHO報告によれば2020年5月29日時点において、世界全体で570万人を超え、死者は35万人を上回った。

COVID-19の感染拡大をうけて、米国、EU、フランス、ドイツ、英国では緊急事態宣言の発令やロックダウンが実施され、各種の営業制限や外出、集会の制限・禁止が行われ、国外からの人の移動も制限された。いわゆるソーシャルディスタンス（社会距離拡大戦略）である。これは、感染抑制のための手段として、人と人との間に物理的な距離を取ること、で、感染を防止する策をいう。宿泊・飲食業を中心とするサービス業や生産部門など、企業は一時的な休業や人員調整に直面した。世界各国で経済活動が急激に落ち込み、2020年第2四半期の実質国内総生産は、第1四半期と比べて8%の減少に陥った。国境封鎖や外出制限によって人の移動が制限されるなかで、サービスの供給停止とサプライチェーンの寸断による供給ショックと、対面サービスの需要急減と耐久財の需要減少による需要ショック、これら供給ショックと需要ショックを介して、対面接触を行うサービス業を中心として所得や雇用にも波及し、感染の先行きの不確実性、失業の増加や所得の低迷は、消費や投資の手控えによる需要減と供給減による危機の連鎖を生んでいる。東日本大震災のような災害や世界金融のような危機とは異なる経済ショックである。

図1 リーマンショックとコロナショックの国政比較



近年、日本の経済状況にインパクトがあった危機として、2002年のSARS、2008年のリー

ーマンショック、2011年の東日本大震災そして今般のCOVID-19が挙げられるが、国内におけるこれらショック前後の四半期毎の実質GDPは、COVID-19ショックが最も低下している。図1に示すように、世界的にもCOVID-19ショック前後における実質GDP比の前期比と完全失業率とリーマンショックのそれと比較した場合に、日本、米国、英国、ドイツ、フランスの各国のGDP成長率の急激な低下は、リーマンショックと比べてCOVID-19の方が大きい、一定失業率が抑えられている。確かに、経済の停滞はCOVID-19が、リーマンショックを度ぐ規模であったが、倒産率や失業率が抑えられている。このことから、この停滞のために、税・社会保険料への支援、雇用支援、企業支援、家計支援として成長戦略避けるために、税・社会保険料への支援、雇用支援、企業支援、家計支援として成長戦略が行われたことが要因としてあげられる。

税・社会保険料への支援とは、付加価値税、所得税、社会保険料の猶予・減免をいい、企業支援とは中小企業向け給付、補助金、信用保証供与があげられる。家計支援には、個人・世帯向けの現金給付、失業手当拡充、家賃支払い猶予・免除、学生ローンの返済猶予がある。雇用支援には、雇用維持制度や復職支援給付がある。各国政府は、企業向けに事業継続のための支援策や政府保証による融資、あるいは税制優遇などを導入するとともに、雇用への影響を緩和する措置を行い、家計には、休業中の労働者の賃金を補助する既存の制度の拡充や新設などの対応を図ってきた。

このようなCOVID-19への経済的支援として、特に本報告では税制に注目し、現行の税制、近年の税制改革、新型コロナウイルス感染症に係る税制措置の国際比較を行う。2020年時点の各国の税制制度を比較した場合、米国では個人所得税は連邦・州レベルで課税し、連邦所得税は累進課税で州所得税は前年課税である。英国、ドイツ、フランスも累進課税方式をとる。付加価値税では、米国は連邦・州レベルで特定品目に課税しているのに対して、英国、ドイツ、フランスは主に標準税率及び軽減税率を、英国はゼロ税率を、フランスは特別税率を行っている。法人税は、米国は連邦・州レベルで課税するが、英国、ドイツ、フランスでは法人税率を設定し、フランスはさらに軽減税率と社会保険負担を設けている。近年実施した税制改革では、米国は、2017年の雇用の創出と簡素で公正な税制を目指した税制改革法を実施しており、2025年までの時限措置として、個人所得税の引下げと控除見直し、連産税及び贈与税の基礎控除の倍増措置、経済活性化と雇用創出から、租税特別措置の廃止と課税ベースの拡大と併せて、連邦法人税率を引き下げを実施した。また、社会保険では個人の保険加入義務であるオバマケアが廃止された。英国は2020年の税制改正で、電子書籍の付加価値税率のゼロ税率や輸入物品への会計処理の適用延期と定期申告処理から国際的なサプライチェーンへの統合を促し、法人税の引き下げ、英国非居住者の土地印紙税の上乗せを行っている。ドイツは、長距離鉄道旅客の付加価値税率の軽減税率への変更や航空税の引上げから環境保護促進に繋がる税制改正を盛り込んだ。また、個人所得税である連帯付加税の部分廃止と長期被保険者への基礎年金導入を進めている。フランスでは、航空券新税の導入、個人所得税の最低税率の引下げ、段階的法人税率の引き下げ、住居税の段階的廃止を行っている。

前述の現状のなかで、各国はCOVID-19に係る税制措置を行ってきた。例えば付加価値税では、米国は申告・納付期限の延長や航空貨物輸送税、航空機燃料に係る間接税の免除を行っている。英国は、消費税率の引き下げ、ドイツでは標準税率及び

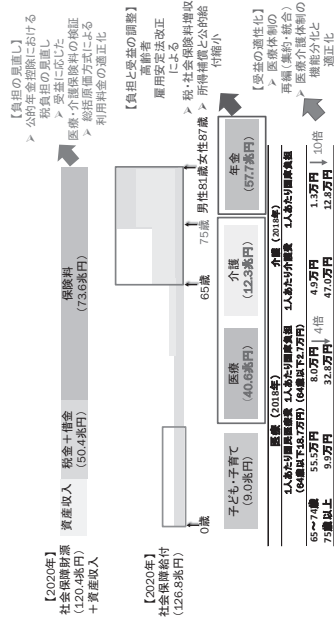
堅込税率の引き下げ、フランスでは、マス・防護用品の堅込税率を実施している。所得税では、米国は申告・納付期限の延長を、ドイツは納税予定額の減額や延滞税や滞納処分税の免除を、フランスは申告期限の延長を行っている。法人税も、付加価値税及び所得税と同様に、米国は申告・納付期限の延長、欠損金や損失繰戻還付や欠損金・損失繰越控除制度の緩和、損益通算制限の緩和をしている。ドイツは、納税の猶予、予定納税額の免除、滞滞税や滞納処分の免除を、フランスは法人税の支払猶予や還付迅速化を施している。

社会保険料では、米国は給与支払補償の雇用者負担分から社会保険料の税額控除を実施し、英国やフランスは法人の社会保険料の支払い猶予や納税猶予や還付の迅速化を行っている。

COVID-19 への危機対応における資金調達は、国債増発に頼らざるを得ない。公的債務の拡大への対応は、財政支出が極めて膨大とならざるを得ず、公的債務が企業債務の拡大と並んで、マクロ的金融不均衡を拡大させ、金融システムの潜在的リスクを大きくし、金に正常化していく過程で、利払いが大きな負担になりかねない。我が国も新韓国債発行の減額等を通じて、国債発行総額の抑制を介して市中発行額を抑えてきた。今後の長期的課題として公的債務の拡大への対応が重要になる。COVID-19 による経済格差が拡大するなかで、税制の在り方への再設計を行い、長期的な財政の正常化を検討する必要がある。

我が国では骨太2020「新経済・財政再生計画」で国・地方のプライマリーバランスの黒字化と債務残高対GDP費の引き下げを目標に、1) 社会保障関係費の実質的増加を高齢化増加分まで抑制、2) 非社会保障関係費の施策の優先順位を見直し等の歳出改革、3) 地方の2018年度同質水準の歳出確保を目指している。2015年の当初予算、2020年の当初予算および補正予算の歳入及び歳出では、経済成長による税増収によってプライマリーバランスの改善は認められるが、社会保障関係費は悪化している。社会保障関係費は、かつては低福祉・低負担とされていたが、1950年代から1990年代以降高齢化が誘因となつて給付が増加する中で、世界的にも日本は高福祉低負担が指摘されており、給付と負担のバランスの回復するために1) GDP成長率を高めるか、2) 社会保障支出を見直すか、3) 国民負担を見直しが求められている。

図2 負担と受益の検討



出典) 財務省(2020)『これからの日本のために財政を考える』をもとに筆者作成

高齢化を起因とした給付と負担のアンバランスと、社会保障給付の多くを医療・介護・年金が占めている。今後高齢化によって対象者数と１人あたりの医療・介護給付額を考えると、「負担の見直し」「負担と受益の調整」「受益の適正化」の視点から高齢者世代内の負担と受益のバランスを検討が課題であろう。負担の見直しについては、公的年金控除における税負担の見直し、受益に充じた医療・介護保険料の検証、総括原価方式による利用料金への適正化、受益と受益の高齢者雇用安定法改正による税・社会保険料増収、所得の適正化、給付と負担の調整では高齢者雇用安定法改正による税・社会保険料増収、所得の補償と公的給付縮小、「受益の適正性」では医療体制の再編（集約・統合）、医療介護体制の機能分化と適正化が考えられる。

第5節 所得税の税収調達機能に関する考察
一所得階層別の税収イロージョンの計測－

甲南大学経済学部 教授 林 亮輔

1. 本報告の問題意識

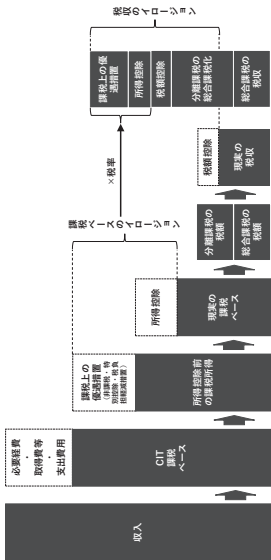
所得税は所得再分配機能の発端とともに、公共サービスの発給にとっても基幹的な役割を担っている。しかしながら、累次にわたる所得税制度の改正により、所得税の税収調達機能が損なわれている可能性がある。マスメディアの租税原則にもあるように、租税収入が十分に確保できていると十分な性の原則は、所得税制度を考える上で非常に重要な観点であり、今後の所得税制度のあり方を税収調達機能という側面から検証することは極めて重要である。このような問題意識のもと、税収調達機能という視点から所得税制度を考える上でのヒントを得るために、本報告では、徴収されるべき税収が実際に徴収されない現象のことである「イロージョン (tax erosion)」に焦点をあて、現行制度のもとでの程度のイロージョンが生じているかを所得階層別に検証した。

2. イロージョンの推計手順

イロージョンとは「課税ベースが狭くなるに伴い、徴収されるべき税収を実際に徴収していない現象」のことを指す。本報告のベースとなった石 (1979) では、イロージョンを2つのカテゴリーに分類して考えている。1つ目は制度的要因によって課税ベースの算定の段階ですでに漏れている「課税ベースのイロージョン」、2つ目は徴収可能な最大限の水準から、実際にどの程度の税収が制度的要因によって徴収されていないかという「税収のイロージョン」である。本報告では石 (1979・2001) や鈴木 (2012・2019) と同様、イロージョンを修正した最大限徴収可能な所得税である「包括的所得税 (CIT: comprehensive income tax)」と現行の所得税を比較することで、イロージョンを明らかにした。

図1にはイロージョンの推計手順が示されている。STEP1:「所得控除前の課税所得」を推計する。STEP2: 人的控除や給与所得控除といった「所得控除」を推計する。STEP3: 利子・配当の非課税、各種特別控除、1/2課税といった「課税上の優遇措置」を推計する。

図1 イロージョンの推計手順



STEP4: 所得控除前の課税所得、所得控除、課税上の優遇措置から、各種の税法上の規定がなければこの水準まで課税ベースを理論的に拡大し得ることを示す「CIT 課税ベース」を算出し、現実の課税ベースとの差を求めることで「課税ベースのイロージョン」を推計する。STEP5: 分離課税、税額控除、課税ベースのイロージョン (所得控除、課税上の優遇措置) によって生じる「税収のイロージョン」を推計する。

3. 課税ベースのイロージョン

表1には課税ベースのイロージョンの推計結果が示されている。推計結果から明らかになった点は以下の通りである。

①最も重要なのが、一番右側の列に示されている「CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースの比率 (E/A)」である。CIT 課税ベースに対する現実の課税ベースの比率は 49.5% であり、約 50% が課税ベースのイロージョンとして課税ベースから逃がっていることがわかる。

②所得階層別に課税ベースのイロージョンをみてみると、低所得層ほどイロージョンの程度が大きいたことがわかる。その理由として、「CIT 課税ベースに対する所得控除の比率 (D/A)」が低所得層ほど大きくなっていることがあげられる。

③課税上の優遇措置について所得階層別にみると、「CIT 課税ベースに対する課税上の優遇措置の比率 (B/A)」は、2,000 万円超の所得階層で 2.9% と最も大きな数値になっている。しかし、どの所得階層でも CIT 課税ベースに対して 0~3% 程度であり、所得控除ほど課税ベースのイロージョンに及ばず影響は大きくない。

表1 課税ベースのイロージョン (2019 年度)

単位: 1,000円	CIT 課税ベース A (B+C)	課税上の 優遇措置 B	所得控除前 課税所得 C	所得控除 D	課税ベース E (C-D)	課税上の 優遇措置 (B/A)	所得控除前 課税所得 (C/A)	所得控除 (D/A)	課税ベース (E/A)
1,000万円以下	4,643,624	89,696	4,553,928	5,343,305	△ 789,377	1.9%	98.1%	11.1%	-17.0%
2,000万円以下	14,234,439	27,073	13,963,866	10,917,747	3,046,119	1.9%	98.1%	76.7%	21.4%
3,000万円以下	25,176,760	76,568	24,911,072	18,725,549	8,185,524	1.1%	98.9%	66.5%	32.5%
4,000万円以下	38,169,012	21,013	37,958,829	23,464,647	14,523,282	0.5%	99.4%	61.4%	38.0%
5,000万円以下	41,307,445	16,107	41,144,374	23,642,608	17,501,767	0.4%	99.6%	57.2%	42.4%
6,000万円以下	35,131,458	12,148	35,009,310	19,052,204	15,957,107	0.3%	99.7%	54.2%	45.4%
7,000万円以下	26,576,425	100,345	26,476,079	13,795,219	12,680,861	0.4%	99.6%	51.9%	47.7%
8,000万円以下	20,940,282	76,744	20,863,547	10,176,102	10,687,445	0.4%	99.6%	48.6%	51.0%
1,000万円以上	27,671,734	102,554	27,569,179	12,287,387	15,281,792	0.4%	99.6%	44.4%	58.2%
1,500万円以上	27,708,360	141,163	27,567,197	9,667,146	17,910,051	0.5%	99.5%	34.9%	64.6%
2,000万円以上	10,435,864	89,738	10,346,126	2,366,820	7,979,306	0.9%	99.1%	22.7%	76.5%
2,000万円超	27,684,066	794,648	26,889,418	1,476,025	25,413,392	2.9%	97.1%	5.3%	91.8%
計	299,679,478	2,425,550	297,253,929	148,895,559	148,357,371	0.8%	99.2%	49.5%	49.5%

注) 100 万円以下の階層の「(計算上) 現実の課税ベース」はマイナスの値となっている。これは石 (1979) と同様の結果である。

4. 税収のイロージョン

表2には、税収のイロージョンの推計結果が示されている。現実の税収 (C) とは、現実の課税ベース (B) をもとにして求めた税収である。所得税制度によってどの程度税収減が生じているのかを示したものが D、E、F、G であり、課税上の優遇措置による税収減が D、所得控除による税収減が E、分離課税による税収減が F、税額控除による税収減が G であ

る。そして、DからGまでの合計(H)が所得税制度による税収減であり、税収のイロージョンに該当する。推計結果から明らかになった点は以下の通りである。

①税収のイロージョン(H)は約21兆円、そして、所得控除による税収減(E)は約17兆円であり、税収のイロージョンのうち約80%が所得控除によって生じていることがわかる。また、分離課税による税収減(F)は約3兆円であり、税収のイロージョンのうち約15%が分離課税によって生じていることがわかる。このことから、税収のイロージョンの主な原因は所得控除と分離課税であるといえる。

②税収のイロージョンを所得階層別にみると、所得控除による税収減(E)については低所得・中所得層に集中しているのに対し、分離課税による税収減(F)については高所得層ほど大きくなっている。このことから、税収のイロージョンの主な原因としてあげた所得控除と分離課税は、所得階層別に見た場合それぞれ異なったパターンを示していることがわかる。

表2 税収のイロージョン (2019年度)

単位: 100万円	CIT 課税ベース (A)	課税ベース (B)	現業の税収 (C)	課税上の優 遇措置 (D)	所得税制度による税収減			税収の税収 (C+H) (I)
					所得控除 (E)	分離課税 (F)	税収控除 (G)	
100万円以下	4,643,624	△791,377	28,821	4,485	267,265	3,211	1,382	276,343
200万円以下	14,234,439	3,046,119	173,628	13,529	545,887	9,560	4,189	572,465
300万円以下	23,176,760	8,176,526	441,794	16,298	1,026,439	25,978	10,493	1,079,208
400万円以下	38,169,012	14,512,382	744,499	16,418	1,831,498	61,477	40,608	1,950,001
500万円以下	41,307,445	17,501,767	890,665	17,037	2,470,073	102,576	95,766	2,688,453
600万円以下	35,131,459	15,957,107	915,970	14,895	2,323,282	107,275	121,132	2,566,584
700万円以下	26,576,425	12,680,861	826,474	13,441	1,847,839	91,104	104,327	2,055,711
800万円以下	20,940,292	10,687,446	889,763	11,116	1,473,936	78,982	78,962	1,642,996
1,000万円以下	27,671,724	15,281,792	1,619,838	16,230	1,944,559	116,788	95,584	2,173,161
1,500万円以下	27,065,860	17,910,051	2,710,758	28,222	1,930,685	177,654	78,378	2,214,938
2,000万円以下	10,435,864	7,979,306	1,174,946	21,649	570,991	119,745	21,217	733,602
20,000万円超	27,684,066	25,413,392	6,831,408	251,247	466,681	2,178,248	53,280	2,949,456
計	299,679,479	148,357,371	17,785,563	424,567	16,699,136	3,072,398	705,318	20,901,418

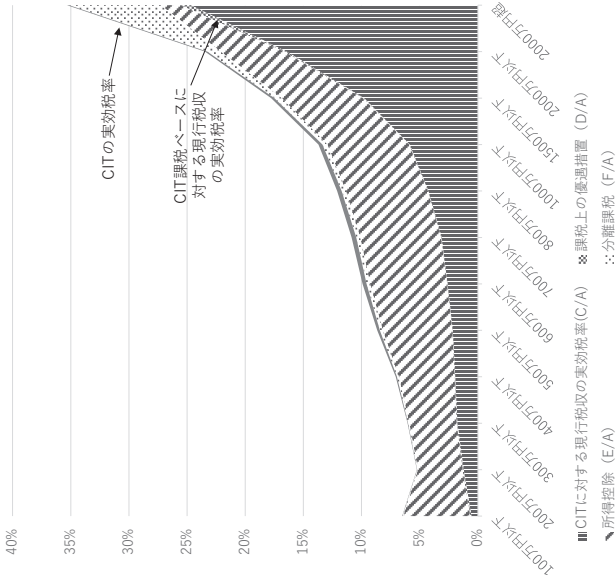
図2は表2の絶対額をCIT課税ベース(A)に対する比率で示したものである。最も下に位置している線は「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」である。最も上に位置している線は、仮に課税ベースを最大限拡大しCIT課税ベースとした際、CIT課税ベースから可能な限り税収を集めた場合とそれだけの税収が得られるかを示した「CITの実効税率(1/A)」である。そして、「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」の乖離部分が税収のイロージョンに該当する。

①所得階層別でみると、2,000万円超の所得階層で「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」が最も乖離しており、その差は10.7ポイントである。分母は同じCIT課税ベースであることから、この差は分子に該当する現行税収とCIT課税ベースから可能な限り税収を集めた場合の税収の違いによって生じており、高所得層ほど税収のイロージョンが生じていることがわかる。そして、高所得層の税収のイロージョンの主原因は分離課税(CIT課税ベースに対する分離課税による税収減の比率(F/A))である。

②低所得・中所得層では「CIT課税ベースに対する現行税収の実効税率(C/A)」と「CITの実効税率(1/A)」の乖離の大部分を所得控除(CIT課税ベースに対する所得控除による税収減の比率(E/A))が占めており、低所得・中所得層の税収イロージョンの主原因は所得控除にあることがわかる。

所得税は非常に複雑な制度になっていることから、税収調達機能という観点から所得税制度を考えていく際は、各制度が税収調達機能に及ぼす影響をシミュレーションによって見極める必要がある。

図2 税収のイロージョンに関する分析 (2019年度)



[参考文献]

- 石弘光 (1979)『租税政策の効果』東洋経済新報社。
- 鈴木健司 (2012)「所得税の所得階層別にみたイロージョンの計測」『日本福祉大学経済論集』第45号、pp.45-61。
- (2019)「個人所得税のイロージョンの計測」『経済学論究』73巻1号、pp.29-49。
- Hiromitsu Ishi (2001) *The Japanese Tax System 3rd ed.*, Oxford University Press.

〔参考資料〕

- ・ 国税庁『国税庁統計年報』
- ・ — 『民間給与実態統計調査』
- ・ — 『申告所得税標準調査』
- ・ 内閣府『国民経済計算年報』

第 6 節 納税意欲を考えた税制改革

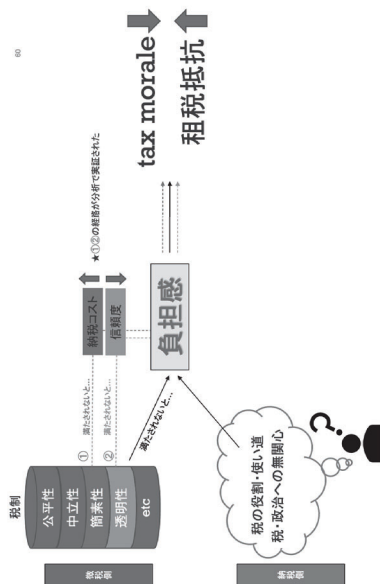
神戸大学大学院経済学研究科 博士課程後期課程 2 年 富田 愛優
神戸大学大学院経済学研究科 教授 玉岡 雅之

1. 問題意識

消費税の 8%から 10%への引き上げは 2 度延期された。経済情勢の悪化という理由もあったにせよ、国民の増税に対する強い反対も延期の一因となったことは事実である。これは国民の選好が税制改革に影響を及ぼした例の一つである。国民の同意を得ることができなければ改革の遅れを招くこととなる。改革を行う上では国民の選好は決して無視できないものであり、真剣に向き合う必要がある。

少子高齢化や日本の財政状況などを鑑みると今後一人当たりの租税負担は増加していくことが予想されるが、税の負担を喜んで受け入れるものなどほとんどいないであろう。多くの者が低い租税負担を望む一方で高い水準の公共サービスを望む。誰もが嫌がる租税負担をいかに受け入れようかを考えることがこれからの日本の財政における重要な課題である。負担を受け入れてもらうためには租税への抵抗感を緩和し、税を支払おう、あるいは支払いたいという意欲、つまり納税意欲を表す *tax morale* を高めることが必要である。日本の人々は他国の人と比べて納税意欲が高いというデータが得られているが、増税に直面した時、租税への抵抗が生じ、納税意欲が低下している状態であった。この現象の引き金となっているのは租税の負担感である可能性を本報告では提示している。租税の負担感は課税の 3 原則である「公平」「中立」「簡素」と言った性質や、支出政策の透明性が担保されていない場合に生じるものであることが、シャウブやシュメルダースなどをはじめとする多くの財政学者らによって指摘されている。こうした性質が満たされるかどうかは徴税側である国の政策に左右されるため、負担感は徴税側に起因するものであると言えるが、負担感が生じる原因は納税者側にもある。本来負担と給付はセットであるが、納税者が税の役割や税の使い途についてきちんと認識していなければ税の負担面ばかりが強調されることとなる。徴税側と納税側双方に負担感を生み出す要因があり、そしてその負担感が租税に対する抵抗感や納税意欲の低下を招いている可能性がある (図 1 参照)。本報告では、負担感との関係を意識しながら租税に対する抵抗感や納税意欲の低下がどのような要因で引き起こされるのかを計量分析とテキストマイニングを通して検証した。

図 1.



2. 納税意欲に影響を与える要因

納税意欲を向上、あるいは低下させる要因を明らかにするためにアンケート調査のデータをを用いて、計量分析を行った。分析に際し、以下の5つの仮説を設定した。

- 所得が高い人ほど tax morale は低い
- 政府への信頼度が低い人ほど tax morale は低い
- 自営業者は他の雇用形態の者より tax morale が低い
- リスク回避的な人ほど tax morale は高い
- 教育水準が高い人ほど tax morale は高い

分析の結果、今回使用したデータにおいては ii), iii), iv) の仮説が成り立つことが示された。ii) の成立により、政府への信頼度は政府が行う政策に対する信頼度をも意味することから、政策の透明性の担保が納税意欲の向上につながる可能性があることが示されたと言える。とができる機会を国民に保障すること、どのような結果が得られるかを明確に知ること、納税意欲も高まるだろう。また iii) に関しては政府への信頼度の上昇につながり、それに伴って納税意欲も高まるだろう。また iv) に関しては、確定申告により納税を行う自営業者は源泉徴収課税である給与所得者に比べ納税に要する時間や労力、金銭的負担といった納税コストが高い。この納税コストの違いが高者の間で負担感の違いを生み、高い負担感が納税意欲の低下を招いていることが考えられる。iv) に関して、リスク回避と納税意欲の関係性は、税をきちんと支払うか否か（脱税をするか否か）の意思決定問題を通して理解することができらるだろう。伝統的な経済学の枠組みに基づいた場合、脱税から得られる便益などを考慮した上で決定される。税務調査や罰則に関する法を強化することで脱税のリスクやコストを高めたことにつながり、それによりきちんと税を支払うインセンティブも高まる。これは課税の公

1 「消費税の増税および財政再建に関する意識調査（2019）」

科学研究費補助金プロジェクト（研究課題/領域番号:18H00687）の一環で行なったインターネット調査

平性の理論とも関連があるだろう。きちんと税を支払っている人がある一方で、税の支払いを逃れた人もい、というような状況下では、納税意欲は低下するであろう。また、脱税や不正受給などを摘発された人の存在や、不正を行った場合どのような罰則を受けることになるのかをきちんと納税者に認識させることも重要であり、これは租税教育と関連がある。

3. 租税抵抗の強さと影響を与える要因

日本の人々は消費税の増税に対してどの程度の抵抗感を抱いているのか、また租税抵抗を生じさせる要因は何かを明らかにするために twitter のテキストデータを用いてテキストマイニングを行った。日本では2014年4月と2019年10月に消費税の増税が実施されたが、その実施前後3ヶ月の期間に「消費税」または「増税」というキーワードを用いてつぶやかれたツイートデータを集め、それらのツイートデータに対し①感情値の算出、②単語の出現頻度の分析、③クラスターリングの3つの処理を行なった。まず各ツイートに対し、ポジティブなのかネガティブなのかを判定しつつその感情の強さに応じて-1から1までの値（-1が最もネガティブで1が最もポジティブ）を割り出した（=①）。この数値の大小を通して感情値の強さを測っている。次に各ツイートにおける文章を形態素解析（品詞分解）したのち、形容詞のみをピックアップし³、各ツイート内でよく使われている形容詞表現の上位20単語を割り出した（=②）。この分析により、消費税や増税に対してどのような評価や感情が多く見られるかを読み取ることができる。最後に、ツイートデータ全体をトピック（話題）ごとにいくつかのグループに分けるクラスターリングを行なった（=③）。これにより、人々がどのような観点で消費税や増税について意見を述べているか、どのような理由で増税を嫌っているかを明らかにすることができる。なお、③は租税抵抗を生じさせる要因を導くための分析として位置付けている。

租税抵抗に関する分析はまだ試行錯誤の段階にあるため、本報告では取得したデータの内の一部（2014年3月31日と2019年9月30日に得られたツイートデータ）のみを用いて行なった分析を報告するに留めた。よって現時点で確たる結果を得られているわけではないが、おおよその傾向を掴むことはできた。感情値を算出した結果、各ツイートの感情値が平均的に非常に低い傾向にあることが明らかとなり、増税に対する抵抗の強さが感じられた。単語の出現頻度の分析からは、消費税の増税に対する人々の強い抵抗感や嫌悪感、不安といった感情を読み取ることができた。クラスターリングの分析からは、駆け込み需要、消費水準の低下、増税（制度変更）への対応の大変さ、増税によって得られる税収の使い道への不信感といった観点から消費税や増税について意見が述べられている（評価がなされている）ことがわかった。増税前に何を言うかといった目先の消費計画や、増税の負担面にはばかり目を向けた話題が特に多かった。以上のような結果が得られたものの分析には、まだまだ多くの課題が残されているため、今後修正をしていく中で結果が変わる可能性があり、また分析対象であるツイートデータはかなりバイアスを含むものであることから、結果の

2 2014年1月1日～6月30日の半年間と、2019年7月1日～2019年12月31日の半年間

3 形容詞に書き手の感情や主観に対する評価が表れる部分である。各ツイートは消費税や増税について書かれたものであり、したがって形容詞には消費税や増税に対する感情や評価が表れているため、形容詞を抽出している。

4 ツイート数（サンプリングサイズ）はそれぞれ、2014年3月31日は30万134件、2019年9月30日については22万8491件であった。

解釈には十分注意が必要である。

4. 政策的含意

本報告の分析を通して、負担感を左右する諸要素の内の一つである「納税コスト」と「政策の透明性」が租税への抵抗感や納税意欲の低下を生じさせる要因である可能性が示された(図1の①②経路参照)。よって「納税コスト」と「政策の透明性」、またこれに「租税・財政教育」を加えた3つの観点から政策的含意を述べる。

今後納税者の負担が増えていくことが予想される中で負担を国民に受け入れてもらうためには、納税者の負担感を出来る限り減らす努力が必要である。納税者に理解しやすい制度や手続に納税することのできるシステムの構築や、納税者が支払った税がどのような形で国民に明示することは徴税側が納税者に果たすべき責務である。財政の情報公開については、決算・会計検査だけでなく予算編成、執行過程を含めた全段階の透明性を高めることや、政策評価をきちんと行い国民に開示することが重要であり、これは徴税側の責務であると同時に納税者の権利でもある。日本国憲法では納税の義務的側面のみが強調されているが、多くの国では納税者権利憲章が制定されている。国が義務を強調するのであれば、同時に権利を保障しなければならない。「納税者の権利が保障されてはじめて「こころよく」納税しようという気が納税者の側に起こる」⁵⁾のである。一方で納税側にも果たすべき責務がある。それは租税や財政について関心を持ち、基礎的な知識をきちんと得た上で一市民として財政に参加することである。日本においては、源泉徴収制度も手伝って、税の役割や使いどころか、自分が年間にどれくらい税や社会保険料を支払っているかを知らない、という人が多く見受けられるだろう。納税環境の整備や財政の透明性の担保が実現されても、納税者がそれを知らなければ意味を成さず、納税者の負担感は緩和されない。税は一生涯付き合うものであり、なおかつ自分の生活にも大きく関わるものであり、義務教育や高等教育課程に限らず、生涯学んでいくべきものである。租税・財政についての教育をどのように普及させるかも今後の日本の税制の構築にとって重要な課題である。

⁵⁾ 玉岡雅之(2015)『私の租税教育論 (2)』『税務弘報』63(12), p.120

第2章 税法 【総論】

大阪公立大学法文学部 教授 酒井貴子

はじめに

グローバル化やIT化により急速に多様化・複雑化した世界において、当初局地的だと考えられていた新型コロナウイルスの感染の影響は各方面に様々な形で一気に広がり、今なお問題が山積しているところである。税制基本問題研究会の統一テーマ「社会・経済環境の変化と税制の課題」とも第1章に示されたように税財政に期待される施策は少なくない。租税法各報告では、コロナ禍にあって存し続ける税制上の課題が、所得税、法人税、国際課税、消費税、地方税に分かれ示された。基本的なアプローチは、国内外の法令解釈を基本として、法的論点を洗い出し、あり得る改善策を示すというオープン・ドックスな研究手法である。

働き方の多様化や人材流動化に関する課題のあるものとして、第1節一高報告では退職金課税適正化に向けた考察と、最後に掲げた第6節坂巻報告では日本の個人住民税と米国の州税との比較法的検討がなされ、所得税制のあるべき方向性を示唆する。第2節濱田報告では、厳しい経済環境の中で広された研究開発税制に焦点を当てる。同様に法人税関係では、第3節小塚報告は、2022年4月より適用されるグループ通算制度を簡素化と中立性の観点から諸課題を指摘する。国際課税関係では、国際的情報交換が進展するなか納税者の権利保護のためブライパン一種とデータ保護も注目されること、第4節窪田報告ではEUでのそれら権利と審査構造に係る詳しい紹介が変更を迎えるに際し、第5節酒井報告ではEU付加価値税における関連事例との比較検討が行われた。以下個別にみていく。

第1節一高報告「退職時給付に関する課税上の問題点—国際的側面を含めて—」

一高報告は、働き方の変化やグローバル化での退職金税制を検討する。まず退職所得が二分の一課税されるのは、長期勤務の対価の一部累積といった性質と、退職後の生活保障という社会的政策的配慮に基づくと解されるが、本来、前者は給与所得との比較において、後者は退職後の年齢や担税力を考慮して、それぞれ立法に反映されるべきとすると、令和3年度改正では、短期的な退職による課税逃れへの対処の範囲を役員以外にも広げ、勤続5年以内の者が受ける退職手当等(短期退職手当等)では収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について二分の一課税の対象外とした。計算例の検討から、退職手当等の額が大きいほど改正の影響が大きい(増税額が大きい)ことを示し、給与所得として平準化して支給されたときの合計税額を目安に、税額に一定の上限を置くべきことを提言する。さらに、国際的な場面では、一般に租税条約が退職金に対する具体的な定めを欠いており、また日本に馴染みのない利益供与などもあり、退職所得課税には不明確な点が多いという。実際には、条約の特典(源泉地免税)を利用するために退職年金の支給が選択されているのではないかと指摘する。

第2節 濱田報告「研究開発税制の展開」

濱田報告は、研究開発税制を紹介し、国際比較した上で日本の課題を指摘する。まず、日本

では2003年以降、厳しい経済環境を背景に経済界の要望の下、試験研究費に係る税額控除制度を中心に政策税制の拡充があった。一定の支出総額に一定割合を乗じた金額を税額控除する総額型を基本としつつ、改正を経て中小企業を対象とするのやオープンイノベーション向けのものもでき、支出増額分に一定割合を乗じた金額を税額控除する増額型が加わり、総額型との折衷的なものとなり、また対象支出範囲も拡大や税額控除上限の緩和もなされた。OECD報告書の国際比較では、各国背景の違いを断りつつ研究開発費の増加という観点で研究開発税制の有効性が評価されるが、日本では欧米諸国より中小企業への支援が少ないのは、法人税額の少ない赤字法人には利用不可能な点を指摘する。更に適用上の解釈問題を含め制度が複雑で様々な事務負担がある点など中小企業にとり利用障壁があることから、見直しの必要性を説く。

第3節 小塚報告「連結納税改革2020の評価と展望(再説)」

小塚報告は、令和4年4月以降から従来の連結納税に代えて適用されるグループ通算制度導入に係る改正を「連結納税改革2020」と呼び、その評価と展望(再説)を行う。小塚報告は、この改革の特徴として、簡素化を目的とした所得計算の個別化と、組織再編税制との連続性確保があることに着目する。前者は、メンバー各社が個々に計算しつつ、グループ全体での計算を行わなければならない局面について、計算の根拠が判明した場合、当初申告の値で固定化することで、他のメンバーでの修正計算を不要とする形で簡素化を達成するも、そのために生じ得る経路実体と税負担の乖離に伴う対処の必要性について詳しく検討する。また、後者では、組織再編税制の適格要件と類似する要件の充足により、グループ加入時等における時価評価課税が行われないものとされたことについて、メンバー会社株式譲渡に係るベジシスの扱いと合わせてみれば、グループ全体を一つの会社と見立てることで損益通算を認めるものとして性格づけられるとしたうえで、そうすると先の計算の仕組みやその他扱い等との間で不整合な点が生じるとし、その解消が今後の課題と述べる。

第4節 漆報告「EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換」

漆報告は、EUにおけるプライバシー権・データ保護に関して、欧州人権条約(ECHR)8条、欧州基本権憲章(CFR)7-8条、及び、一般データ保護規則(GDPR)を取り上げ検討する。租税に関する国際的情報交換は、OECDモデル条約26条にある①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換が基本である。まず、プライバシー権を定めるECHR8条に関連して一般的に手続的権利が重視されるが、課税の文脈ではプライバシー侵害が認定されることはあまりないことから、手続的権利の明確化につながないとすると、次に、租税に関する国際的情報交換は、基本的にGDPRの適用対象となることを確認した上で、データ主体(そのデータの対象となる者)の権利は、公共の利益の重要な目的を守るためGDPRに基づき制限される場合などもあるが、租税情報の特殊性から精緻な立法が今後必要とする。さらに、データ保護については、それについて定めるCFR8条のもとで判断されてきたことを確認する。最後に、GDPRに影響されるデータ保護法制は日本にも及び得るからまずは情報流通インフラとして手続を整備し、租税の文脈での「情報プライバシー権」の位置づけなどを検討すべきとする。

第5節 酒井報告「EUにおける付加価値税の事例検討」

酒井報告は、インボイスと仕入税額控除に絞ってEU付加価値税の事例検討をする。日本で

は来年10月から仕入税額控除の手続要件として導入される所謂インボイス制度のもとで生じうる様々な問題への懸念がありEUの付加価値税でのインボイスを巡る欧州司法裁判所の事例を検討している。EU付加価値税の指令のもとで控除原則は基本原則と位置付けられ、仕入税額控除を根拠づけるインボイスが正確であれば仕入税額控除を認める判例傾向がある。登録番号の記載がなくとも前段階納付の事実を明らかにする正確なインボイスがあれば、仕入税額控除を認める判断が出されているが、特に実体の伴わない循環的取引であっても仕入税額控除を認めるはEC指令の203条という日本にはない規定に基づく対応と分かった。日本でのインボイス制度の導入は、複数税率採用を契機としてまた同時に前段階控除を確保することも意図され、同時的に適格請求書発行事業者登録制度も導入されている。前段階納付を確保する仕方は違うということがあり、インボイスに基づく仕入税額控除の有無について今後あり得る日本での紛争にEU法の比較検討は参考となるであろう限定的なものであるとする。

第6節 坂巻報告「個人住民税の今日的課題」

坂巻報告は、米国の州税を検討することで、日本における個人住民税に係る示唆を得ようとする。まず、米国では州所得税の計算に連邦所得税の金額を連動させるケースが多いが、それによると連邦の政策が州所得税にも反映される点が懸念される。これに対し日本では、所得控除や税額控除には地方税独自のものを用いるから、国の政策が地方税へ自動的に取り込まれるのを防いでいる点を評価する。次に、米国では、州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税を採用するため、国際課税の場合と同様に各管轄の競合から二重課税排除の問題が生じ、また年度途中で州をまたぐ転居があれば、申告上、居住者の期間と非居住者の期間を区別し必要経費や人的控除を期間按分する必要がある。一方、日本の個人住民税では居住地管轄のみを採るから現状は簡便だが、近年みられる二地域居住の推進にあたり個人住民税をどのように課するか

の検討の中で、米国の州税は参考となることを示す。

租税法関連の各報告の概要は以上である。

税法 【各論】

第1節 退職時給付に関する課税上の問題点 一 国際的側面を含めて一

関西学院大学法学部 教授 一高 龍司

1. 社会・経済環境の変化と関係

多くの人が、コロナ禍でリモートワークを余儀なくされ、時間的・空間的な拘束が緩いフリーランスのような働き方を経験した。近時、副業・兼職を認める企業もあるとされる。人が唯一の使用者との特に密接な関係で現役を終えずに、退職して職場を変えることもある。転職にも適した退職金に対する課税上の扱いを考えることには意味がある。本報告では、退職一時金に焦点を絞る。

社会の変化に目を向けると、たとえば有期雇用契約の人が無期雇用契約に転換できるようになった。差別的な状況を改善するという意味では、同一労働・同一賃金と同じ方向の変化である。ただ5年超勤務することが無期転換の条件とされ、その直前で勤務関係が終了する例も見られる。有期雇用の人に退職金を支給しないのは同一労働・同一賃金の要請に反するとする主張（損害賠償請求）に対し、職責の違いから同じ退職金の支給までは要求されない旨の判例（最判2年10月13日民集74巻7号1901頁・メトロコマース事件）はあるが、反対意見もある。

企業の努力義務ながら、70歳までの就業機会の確保が求められ（改正高齢者雇用安定法、令和3年4月1日施行）、選抜坂としては、定年廃止、70歳定年、あるいは定年延長（選択制）がある。少子高齢化が進む中、高齢者の人材を活かすことは理に適っている。退職金と年金を糧に定年後は働かないこと前提とすべき社会ではなくっている。働き方を巡るこうした変化と矛盾しない退職所得に対する課税上の扱いが求められる。

グローバル化は使用者と被用者の双方に影響がある。外国人を雇用する場合、採用地の違いによって、被用者が期待する退職金の内容や支給形態も異なりうる。有能なグローバル人材に日本での就労を躊躇させる税制は好ましくない。

ポストコロナの税収確保の要請を踏まえ、退職金税制には実務を激変させる影響力もある。本来、年金課税や給与所得課税とのバランスの視点も欠かせない。

現行法上は、長期間（定年）まで勤めて就労の対価は退職金として後払いされた方が、税引後では一般に有利になる。人材の流動化に向けた政策を反映するならば、高齢者の雇用促進策を伴う限り、短期的な退職金でも優遇を維持し、長期勤務後の退職金の優遇を限定する方向の修正もあり得る。自主退職の環境整備となり、強固な解雇規制による雇用調整の困難を多少とも和らげる方向に影響を及ぼす可能性がある。

2. 現行制度の基本

退職所得は、(A)「退職手当、一時恩給その他の退職により一時に受ける給与」及び(B)「これらの性質を有する給与」（「退職手当等」）に係る所得である（所得税30条1項）。そして、退職所得の金額は、収入金額から所定の退職所得控除額を差し引いた残額に1/2を乗じて

算出するのが基本である（同条2項）。申告不要の源泉分離課税（所得税89条・121条2項・199条）である。これらを通じた優遇は、一般に長期勤務の報償ないし対価の一部累積たる性質を有することと、退職後ないし老後の生活保障という社会政策的配慮から正当化されてきた（最判昭和58年9月9日民集37巻7号962頁）。税負担の平準化の要請は当然として、本来、老後の生活の保障であれば年齢の考慮が欠かせないはずであるし、退職後の生活への配慮は、退職後の担税力に応じて判断されるべきとも言える。雑所得に係る公的年金等控除の近時の縮減（令和2年から適用）は、年金受給者にも所得に応じた負担（控除額の減額）を求めるものであるが、退職所得の場合は、退職時の一時の支払のみが対象であるから、例え所定の金額を超過する非常に高額な退職手当等の部分に限って、控除額の減額や1/2除外の縮減を行うことが考えられる。

上記(A)の要件は、(1)勤務関係の終了（退職）、(2)従来の継続的勤務に対する対価の後払い、そして、(3)一時金としての支払という3要件に分解される（上記最判昭和58年9月9日）。他方、(B)の要件は、勤務関係が形式的には継続していても、(a)定年延長ないし退職金支給制度の改変による精算の支払や、(b)勤務関係の性質・内容・労働条件等の重大な変動があった実質的には従前の勤務関係の延長とはみられない場合であるといった「特別の事実関係」があれば充足される（最判昭和58年12月6日民集30巻6号1065頁）。

例えば外国籍会社株式(restricted stock unit)取得権を定年前に勤務先から与えられ、再雇用契約終了日に権利確定し、その1.5か月後に株式を受領した事実では、付与される株式は3年勤務を条件とする賞与であって、退職した場合には権利確定を退職時に早めるものにならず、(A)(B)のいずれにも該当しないと判示されている（名古屋地判平成26年5月29日税資264号順号12480）。(B)の要件を巡る裁判例（租税回避の事実を含む）も多く、役員の分掌変更を巡り、納税者敗訴の事例（例、大阪高判平成18年10月25日税資256号10309）も勝訴の事例（例、東京地判平成20年6月27日税資258号順号10977）もある。

法人税法上、退職給与引当金が廃止済みだが、所得税法には残っている（所得税54条）。役員退職給与は、会社法と整合させるべく損金経理要件は廃止されたが、不相当高額部分の規制（税法34条2項）等は残る。裁判では、同業類似法人のデータを持つ課税庁が圧倒的に有利な攻撃防御となる（最判昭和50年2月25日税資80号259頁の原則判等参照）。残波事件の第一審判決（東京地判平成28年4月22日税資266号12849）が、退職者による「経営や成長等に対する相応の貢献」を考慮した判断を示し、注目された。

3. 近時の改正

平成24年度改正で、勤続5年以上の法人役員（国会・地方議会議員、国家・地方公務員を含む）が受ける退職手当等（＝特定役員退職手当等）につき、1/2除外の適用を排除し、これ以外でも、令和3年度改正では、勤続5年以上の者が受ける退職手当等（＝短期退職手当等）に関し、収入金額から退職所得控除額を差し引いた残額のうち300万円超の部分について、1/2除外の適用を排除した（令和4年から適用）。

所得控除等を無視し、この短期退職手当等に関する単純な税額の計算例を示す。

計算例(R4から、所得控除等無視)

- ・4年勤務して退職金500万円の場合（分攤課税）
 - ・総額計 340万円×1/2=170万円
 - ・340万円×30%+40万円=162万円
 - ・340万円×1/2+40万円=190万円（退職所得の金額）
 - ・所得控除 340万円×1/2×170万円（控除率）
 - ・所得税 170万円×3% = 51000円
- ・4年勤務して退職金500万円の場合（分攤課税）
 - ・500万円×30% = 150万円
 - ・40万円×1/2 = 20万円
 - ・300万円×1/2+45400円 = 197500円
 - ・（控除率）4840万円×1/2 = 2420万円
 - ・所得控除 197500円×170万円（控除率） = 33575000円
 - ・所得税 2420万円×3% = 726000円

計算例(R4から、所得控除等無視)

- ・4年勤務して退職金5000万円の場合（分攤課税）
 - ・総額計 1630万円9000円（控除率885万4000円）
 - ・4年毎年給与1250万円の場合
 - ・年給与所得額 1250万円
 - ・年税額 1250万円×税率（標準33%） = 412500円
 - ・控除4年計 1762万2000円（1250万円×4年）

まず、4年勤務して退職金500万円を受け取った場合、令和4年分からは、退職所得に係る所得税額は9万5000円となり、改正前から1万円の増税となる。他方、4年勤務して退職金5000万円を受ける場合、令和4年分から所得税額は1630万9000円で、改正前の688万4000円よりも増税となる。退職手当等の額が大きいほど本改正の影響は大きい。この方向自体は支持できるものの、仮に平準化して4年間毎年1250万円を給与で受け取っていた（給与所得控除後1055万円）とすれば、年所得税額が194万5500円で、4年分の税額は778万2000円で済むから、1630万9000円という多額の税負担を要求することの合理性が問われる。平準化した給与所得を想定した税額（778万2000円）を上限とするほうが適切ではないか。なお、令和3年以前は、退職所得に係る上記税額（688万4000円）は、平準化された給与所得に係るの税額（778万2000円）よりも減額されていたものの、退職所得に対する社会政策的配慮による正当化の余地はある。設例の数値次第の面はあるが、給与所得控除の縮減による近時の増税が背景にある。

国会議員（任期は参議院6年、衆議院4年・解散あり。憲法45条・46条）も退職金を受けられる（国会36条）が、退職[互助]一時金の制度は既に廃止済み（平成18年）である。現行の「国会議員の歳費、旅費、手当等に関する法律」等に退職一時金の根拠規定は見あたらず、平成24年度改正（1/2除外の排除）は、国家会議員互助年金法の廃止に伴う経過措置の適用のある者以外には直接影響はないはずである。同様に、地方議会議員年金制度における旧退職一時金制度も廃止済みであり、この改正は所定の経過措置に伴う給付のみに適用がありうるものだったと解される。

4. 国際的側面

国内源泉所得とされるのは、退職一時金で、居住者であった期間に行った勤務等に係る部分であり、内国法人の役員の場合は、非居住者であった期間に行った勤務も含まれる（所得税161条12号ハ）。支払者には源泉徴収義務（所得税212条1項・213条1項1号）があり、非居住者に対しては1/2除外が適用されないが、居住者であれば負担する税額を超える源泉徴収税額部分の還付を受ける制度（所得税171条・173条）により、居住者との中立を図っている。一般に、租税条約には退職一時金に関する明文規定は存せず、給与所得、役員報酬又は政府職員に関する規定に従うと解される。退職年金を源泉地免税とする条約の下では、年金形式が選択されやすいであろう。なお、退職時やその後に受ける支払金の種類は様々であり、条約の適用関係は個々の事実と状況に依る。OECDモデル条約15条の注釈

は、退職前の特定の労務の支払、有給休暇等未消化分、退職前一定期間待機の対価、整理解雇手当、労働契約・法令違反の損害賠償金（和解金等）、退職後就業禁止義務の対価、年金掛金の返戻、従業員ストック・オプション等を含めて指針を示している。

5. おわりに

一般に退職手当等は、長期の過去勤務に対する対価の後払いであり、年次で決まる所得税とは元来相性が良くない。年次の所得計算と政策的考慮は切り分けて考えるべきである。最近の改正は課税逃れへの対処に主眼があり、本格的な見直しは引き続き検討課題である。租税条約では、一般に退職一時金と年金とで扱いが大きく異なる。前者に関する条約の定めは明確とは言い難く、典型的でない退職時給付への条約の当てはめがとりわけ問題となる。個々の条約の改定時には、年金の源泉地免税を維持すべきかの検討を要する。

第3節 連結納税改革 2020 の評価と展望（再説）

岡山大学法学部 教授 小塚 真啓

グループ通算制度は、令和4年4月1日以降に始まる事業年度から従来の連結納税に代えて適用されることになった。この連結納税改革 2020 について、その特徴とみることで、所得計算の個別化および組織再編税制との連続性確保という2つの点に着目して評価を試みる。これら2つは、連結納税改革 2020 において掲げられた、制度的簡素化や中立性・公平性、そして競争力を十分に発揮できる環境の整備といった目的のうち、特に重視された事務負担の軽減を達成するための簡素化と組織再編税制を念頭において中立性確保に対応するものである。

グループ通算制度における事務負担を軽減するための制度の簡素化は、連結納税制度に存在したグループ全体の所得・税額の計算を採用せず、各社が計算を行うようにすること、を制度の志にして達成されているが、それに加えてグループ全体での計算を行わなければならない局面で計算の誤りが判明した場合には当初申告の値で固定化するという措置が随所に導入されている。この固定化により、ある会社で生じた計算の修正を別の会社の計算に影響させないことが実現し、ある一つの修正によって多数の修正が必要となるという事態が回避されて事務負担が軽くなる。しかし、その副作用として、グループ内で所得や損失の移転が生じ、ある会社の経済的利益に係る法人税を別の会社が負担したり、ある会社の法人税の負担によって別の会社が欠損金を計上したり、といった状況が生じる。このような経済実態と税負担の乖離は法人税法によって作り出されたものであり、法的な根拠を伴うものであるから、各社の税負担を経済実態と合致するような調整が無償取引として取り消される事態が生じかねず、私法関係が錯綜する恐れがある。グループ単位の税額計算を認め、グループが一体として経済活動を行うという実態に即した取扱いを行うということは、適切に取り扱われるというメリットを納税者側にもたすものだけでなく、そうしたグループが内部取引を利用して所得振替を行って課税を攪乱する事象の発生を抑制し、調査や処分などの対処の必要性を減じるという形で課税庁側にもメリットがある。今回の改革では後者のメリットがあまり意識されていなかったようにみられるが、それを意識し、経済実態に税負担を合わせるために必要となる事務負担の増加を正当化しうるものかどうかという観点から見直しが行われていくべきである。

グループ通算制度における組織再編税制との連続性確保は、通算開始時やグループ加入時の時価評価課税が適格組織再編成の要件によって行われないものとされたことに最もよく現れている。このことは、グループ内での株式譲渡が非課税とされた上で、グループ外への株式譲渡時に行われる投資簿価修正が株式取得価額であるアウトサイド・ベイスを純資産簿価であるインサイド・ベイスに合わせるものとされたこととも併せて考えれば、グループを一つの会社と見立てることで損益通算を認めるようにしたものであるといえよう。したがって、会社の取得による通算加入は、1つの会社が加入する会社の資産・負債を取得する吸収合併と擬制されていると考えることができるが、各社が所得・税額を計算するグループ通算制度の仕組みとは必ずしも整合しない。むしろ、通算を行うたびに組織再編が行われているという見方のほうにこそ説得力があるようにも思われる。

捉えらる。また、金額ベースで制度適用が約9%に留まっておく中小企業への支援が英米国よりも少ないことが見て取れ、赤字法人への制度適用が限定される我が国の特徴でもあり、赤字割合が高い我が国の中小企業の特徴が表出している。かかる点が我が国における制度的な課題であらう。

加えて、研究開発税制の対象となる試験研究費の範囲についても、研究開発費に関する会計基準との乖離¹⁰や「専ら従事」という文言の利用がなされているように、些か不確定な概念が多用されており、専門的な知見が必要とされ、多様な関与が想定されるオープンイノベーション環境下では、解釈上の課題が内在しているように思われる。

しかしながらそもそも試験研究は、基本的に工学的な或いは自然科学的な研究を従来対象とし、社会科学、人文科学の研究開発などに関する費用を含まないもので、サービス開発に伴って必要とされる費用、或いは内部的な便益の改善等に関わる、サービスの開発や役務提供開発の費用は研究開発税制の対象としては、一部改正が図られているものの制約が存在しており、現代の製造業のサービス産業化と呼ばれるような環境下において適切なものであるのかという点は更に検討されるべきであらう。

以上、研究開発税制を取り巻く環境は研究環境、イノベーションやモチベーション等多岐に渡る要素により構成されており、その複雑さは歴史的に構築されてきたものであると捉えられる。現在はWEB上で適用に関するガイドラインを公表するなど一定の対応がなされているが、アンケートでは常に複雑な制度であることが課題となっており、特に中小企業においては適用に関する障壁となっている。この複雑性に関する見直しもまた、研究開発税制における重要な課題として留意されるべきであらう。

¹⁰ 但し令和3年税制改正及び公表された通達において、試験研究費の範囲の見直しが行われ、試験研究「新たな知見を得るため又は利用可能な知見の新たな応用を考案するために行うものに限る。」とし、損金計上のタイミングに関しても調整が図られている。

通算加入を吸収合併と見立てるなら、加入させた会社を買収直後に売却する場合でも投資簿価修正を通じてアウトサイド・ペイシスをインサイド・ペイシスに一致させるのは当然ともいえるが、そのような見立ては絶対のものではない。買収直後であれば株式を取得するために要した金額がアウトサイド・ペイシスとして認められるべきであろうし、そのような要請は、買収時点に存在した含み損益が次第に実現していくことを踏まえれば、時間が経過するほど減少していく。これに対し、令和4年度改正では、買収した会社の資産の含み損益を除いた買収プレミアム・デイスカウントを時間の経過にかかわらずアウトサイド・ペイシスに取り込むこととされたが、非適格合併時に生じる資産調整勘定・負債調整勘定が償却されることと整合性が問われるし、特定の資産に帰せられない買収プレミアム・デイスカウントであっても事業活動の成功による利益の獲得といった形で時間の経過と共に次第に実現していくため、事実とも整合しない。また、通算加入を吸収合併と見立てるのなら、株式の売却等によって離脱する際には資産を売却したものと取り扱われるべきはずであるが、そのような取扱いは選択的にさえ認められていない。こうした不整合をどのように解消していくのかは今後の課題といえる。

第4節 EUにおけるプライバシー権・データ保護法制と租税情報の交換

大阪経済大学経済学部 准教授 漆 さき

OECD等のイニシアティブにより、国際的租税回避・脱税への対策および抑止として、租税分野における国際的情報交換が大きく進展してきた。他方、各国課税庁の納税者に関する情報取得能力の向上、デジタル化によるその情報の移転可能性の向上に伴い、納税者の権利保護とバランスをとる必要があるのではないかということが指摘されている。対置される納税者の権利としては、あるいはプライバシー権が言及される。近年、技術の発展とグローバル化に伴って、個人情報により大きなスケールで収集・共有されていること等から、プライバシー権と、関連する権利としてのデータ保護に注目が集まっている。

本報告は、こういった社会的な流れを背景として、本稿では、積極的に国際的な租税情報交換の仕組みを整備し、かつ世界的にも厳しいプライバシー権保護・データ保護の制度を有するEUを取り上げる。まず、租税情報交換に關し、その類型とそれぞれの性質を確認する。そして、欧州人権条約 (European Convention on Human Rights: ECHR) におけるプライバシー権の保護と、EU基本権憲章 (Charter of Fundamental Rights: CFR)、一般データ保護規則 (General Data Protection Regulation: GDPR) におけるデータ保護につき、二つの権利と審査構造の違いを整理する。そのうえで、プライバシー権・データ保護権それぞれの枠組みにおいて、租税情報の交換がどのように審査されるのかを確認する。

国際的情報交換のルーツはOECDモデル租税条約26条にある。そこには①自発的情報交換、②要請に基づく情報交換、③自動的情報交換の3つが定められており、租税に関する国際的情報交換においては、基本的にこの3種類の情報交換が考えられる。①自発的情報交換は、一定の調査を通じて、他国の利益に関すると考えられる情報を取得した場合に、その情報を他国に提供するものであり、②要請に基づく情報交換は、一方締約国が、自国の課税に関する情報につき、他方締約国に提供を要請し、その要請に基づいて情報が交換されるものである。③自動的情報交換は、一定の分類の所得に関する情報を、システムデバッグに他国に共有するもの。定期的に、大量の情報をやり取りすることが想定されている。

ヨーロッパの人権保障は複層的であり、プライバシー権・データ保護についても例外ではない。EUにおけるプライバシー権・データ保護に関する法源として、欧州人権条約(ECHR)8条、ヨーロッパ基本権憲章(Charter of Fundamental Rights: CFR)7～8条、EU機能条約16条、欧州評議会条約108条などが挙げられる。報告では、その重要性和、判例の蓄積があることから、欧州人権条約及びヨーロッパ基本権憲章・GDPRについて取り上げた。

プライバシー権については、ECHR8条に「私生活を尊重される権利」についての規定があり、ECtHRによる判例の蓄積がある。CFR7条においてもプライバシー権が規定されているが、相応する権利がECHRに規定されている場合には、同一の意味に解するものとする。

ECHR8条は、1項において保護されるべき権利の範囲が広く解される一方で、当該権利の侵害があったとしても、2項に当たった場合にはその侵害は許容され、8条違反にはならない、という構造になっている。プライバシー侵害が正当化され得るかという文脈での

ECtHR の比例性の判断では、一般に手続的権利が重視されていると考えられている。しかし、課税の文脈で、手続的権利は、様々な検討要素のうちの一つとして事実ごとで判断される。そこでは、手続的権利の欠如と脱税・租税回避への対処の必要性は、それぞれにプライバシー侵害の程度を強める要素、その正当性を強める要素として対立的に働くことになる。これまでのところ、課税の文脈でプライバシー侵害が認定されることはあまりなく、ECtHR は、法的境界は国家の課税に関してはより柔軟になり得るという一般的なアプローチを採用していること、税務当局が情報を取得することに關してはより引いた態度を見せていることが指摘される。結果的に、手続的権利の明確化にはつながっていない。

CFR は、その 7 条にプライバシー権を、その 8 条にプライバシー権とは区別してデータ保護権を規定している。CFR7 条のプライバシー権は、ECHR の 8 条と同様に解されるものと考えられる。CFR8 条は、GDPR の前身である DPD の影響を受けて起草されており、本格的には、EU の二次法である DPD/GDPR に要請される条件を満たすことで、CFR8 条に定められる権利保障がはかれる。GDPR は課税分野にも適用されると考えられる。GDPR 適用範囲については例外規定があるものの、その範囲は狭く解される。ECJ では DPD につき、後に刑事訴訟に使われる可能性があるとしても、国際的な場面での租税法の適切な適用のために行われる情報交換は、当該例外規定には当たらないと判断された。また、GDPR には、適用範囲内であっても、データ保護が制限される場合が定められる。データ主体の権利は、公共の利益の重要な目的を守るため、必要かつ比例的であれば GDPR23 条に従って制限される。そこには、「EU 又は加盟国のその他の一般的な公共の利益の重要な目的、金銭上、予算上および税制上の問題、公衆衛生及び社会保障を含む特に EU または加盟国の重要な経済的財政的利益」を守る場合が含まれる。しかし、そのような立法を行う際には詳細な規定が必要とされ、納税者のデータ保護権・手続的権利の制約される場面の明確化が図られるものと考えられる。

プライバシーとデータ保護は、EU では、主となる条文&裁判管轄が異なり、保護の枠組みも異なる。欧州人権条約にはデータ保護のための独立条文はなく、8 条の範囲で検討されてきた。一方、データ保護は、欧州基本権憲章の 8 条に定められるデータ保護の条文に基づいて、EU 司法裁判所によって解釈されてきている。

基本権憲章の 8 条は、データ処理は特定された目的のために公平になされなければならない、ずデータの対象となる本人の同意あるいはその他の法的根拠に基づかなければならない、可能性があり、人権条約 8 条 2 項の下で正当化が要求される可能性が残っても、データ保護侵害はないものとする。しかし、データ保護侵害のない、適切なデータ処理は、プライバシー権の検討の下でも正当化しやすいと考えられる。プライバシー権の枠組みでは、総合考慮において手続の未整備があったとしても正当化がされ得るが、データ保護の場合には、法定の手続的権利の整備がない/権利保障の制限する場合には、それについての詳細な立法がなければ、データ保護権の侵害となり得る。これまで、プライバシー権の枠組みで要請に基づく情報交換が審査されてきているが、プライバシー権の枠組み、データ保護の枠組み双方における自動的情報交換の審査が今後行われる可能性があると考えられる。

現在、GDPR に影響を受けたデータ保護法制は世界的に広がりがつつある。データ保護法

制が第三国へのデータ移転をその適用対象に含むこと、保護法制の施行国と「本質的に同等」な保護水準の国にデータ移転が認められること（十分性認定）からすれば、その影響は日本にも及ぶ。日本においても情報流通のインフラとしての各種手続的権利保障を検討する意義はあると考えられる。実質的な権利としては、「情報プライバシー権」が提唱されているが、その内容については百家争鳴であることが指摘される。GDPR への対応として手続を整備すると同時に、租税の文脈における「情報プライバシー権」の性質や位置づけを検討する必要があるように思われる。

第5節 EUにおける付加価値税の事例検討 —仕入税額控除とインボイスを中心に—

大阪公立大学法学部法学研究科 教授 酒井 貴子

はじめに

日本では2023年10月から適格請求書等保存方式が実施予定であり、いわば日本でのインボイス制度導入を目前にして、日本の消費税法が模範としたEUの付加価値税の制度のもと仕入税額控除及びインボイス関連を中心に、基本的扱いや関連裁判例の動向を考察する。

1 適格請求書保存方式の採用

消費税法における仕入税額控除の手続要件は、2016年度改正で適格請求書等保存方式が導入決定され2023年10月から施行される。改正前の請求書等保存方式のもと前段階の納付の有無を確認することなく仕入税額控除を認めてきたことは世界でも稀であった。今回、日本の消費税法にこの特徴がなくなり、いわばインボイス制度採用は大きな変革と評価し得る。

適格請求書等保存方式の導入に伴う重要な変更を確認すれば、仕入税額控除を巡り、前段階課税を強化し、消費税課税が適正になされるよう制度が整備されたといえる。同方式の採用理由は、軽減税率導入を契機とすることが説明されたが、適格請求書により前段階課税の仕組みを機能させることも立法関係者により解説されている。

問題となるのは同方式導入でどのようなことが問題となり、また問題が起きたときにどう対処されるかである。実際EUのように仕入税額控除について控除権としての法的位置付けがなされたわけでもなく、適格請求書や仕入税額控除を巡る問題がどう解決されるかは現時点では言明し難いが欧州司法裁判所の判例の蓄積があるので考察する。

2 EU付加価値税の事例

1) EU付加価値税の概要

EU共通システムとして付加価値税に関する現行の定めは2006年VAT指令がある。1条では、同指令がEUの付加価値税の共通システムを設定するとの旨、1条の2ではEU付加価値税の考え方、特に仕入税額控除に係る箇所は、控除原則と呼ばれ重視される。同原則の具体的な定めはVAT指令第10条にあり、実体要件と手続要件がある。

実体要件には168条があり、課税事業者は他の課税事業者から課税売上のために用いられる物品等の購入により生じた付加価値税について控除権が生じるとある。他方、手続要件として、178条では仕入れ税額控除には諸規定を遵守したインボイスの保有を要件とされ、226条ではインボイスの必要記載事項として適用税率や付加価値税、登録番号等が定められている。

203条では「インボイスに税額を記載した者により付加価値税は納付されなければならない」と定められ、前段階課税を強化するものといえる。同規定はインボイス記載の税額の納付のなされていることを前提として仕入税額控除を認める内容からも、趣旨は税収ロスの回避にあり、これによりインボイスに記載された税額が誤りである場合にも納付義務が生じることから、219条でインボイス発行後に記載事項の修正が認められることが重要とされる。

2) 事例検討

①インボイスの修正等

インボイスの紛失時にはそのコピー等をインボイスとみなし仕入税額控除が認められるという事例がある。またインボイス記載事項に不備があっても追記等により訂正され、手続要件が事後的に充足されれば、仕入税額控除が認められる判断がされてきた。EUにおいて仕入税額控除が付加価値税の基本であり、VAT指令167条においても控除権が法的権利として明確なことから、仕入税額控除の実体要件の充足といふのを重視して仕入税額控除を認められてきたといえる。特にインボイスの不備が後に訂正された場合、その効果は当初インボイスの発行時点で適し仕入税額の控除を認めると解釈されている。この判断は期間制限によって修正されたインボイスに基づく控除権行使が妨げられないことを意味するため、重要である。

Bosate 事件では、違法な税率の適用により税を支払い、それにより生じた収受不足分を取引相手方に請求でききか、その請求を受けた相手方は不足分を支払った後、控除権行使の期間制限経過後も、仕入税額控除を受けられたことが問題となった。欧州司法裁判所は仕入税額控除を認める判断をした。理由付けでは、まず付加価値税の不可欠な要素として仕入税額控除は制限されてはならないという原則と、実体要件と手続要件を述べた上、実体要件を重視する方向の姿勢を示した。更に第一に、仕入税額控除の控除権の行使に関する期間制限の趣旨からの検討と、第二に、課税逃れ等の可能性がなかったことを確認をし、控除権の期間制限超過により事業者が修正インボイスに従って仕入税額控除は認められれないという解釈は中立性の観点からも排除されねばならないとした。後の判例により修正のインボイスが出たときには発行日に遡って効果を持つとされ、このような判断を受けることなく修正インボイスで控除権が得られる。

②循環取引

ENSA 事件では、架空取引でも仕入税額控除が認められた事例である。X社が関連会社と共同になった電力の循環取引は、課税逃れ目的でなく、銀行から有利な融資条件を得ることを目的として行われた。課税当局はインボイスはあっても取引実体がないものに仕入税額控除を認めなかったが、欧州司法裁判所はこれを認める判断を示した。事業者の間で同金額でなされた同量の電力売買という循環取引が税収ロスをもたらさなかったという状況で、VAT指令がその架空取引に関してはその付加価値税の納付義務を課しつつ、インボイスに示された仕入税額控除を認めないとした国内法を排除するように解釈されるかについて、架空取引は課税取引が存在せずVAT指令168条にも仕入税額控除が認められないが、他方同203条によりインボイスに記載のある税額は納付義務が生じるから、架空取引でも売上の部分だけ納税義務が生じることが、付加価値税システムの基本に合致しないと述べ、またVAT指令は中立性と比例原則に照らして解釈されるべきところ、本件取引が税収ロスのリスクがないときには、架空取引を含めそれに伴う付加価値税を支払うインボイスに付加価値税を記載した者に要求する一方、架空取引の仕入れに關する仕入税額控除も認めよう解釈されるべきとされた。上位概念たる中立性の原則が尊重されたといえるが、本件循環取引はある種詐欺的行為であるから、このような判断が今後与える影響が懸念される。

③登録

Dankowski 事件では、取引相手方に登録がなくても仕入税額控除が認められるかが問題となっ

た。VAT 指令 213 条により事業者は事業開始等の届出を課税庁に対して行わなければならない、それに基づき登録番号を得る。登録番号はインボイスの必要記載事項となる。事業者 A は未登録であったが、事業者 B に対する商品等を販売する際、インボイスも発行した。課税当局は未登録事業者 A の発行によるものであることから、同インボイスに基づく仕入税額控除を認めなかった。欧州司法裁判所は、登録制度の下でも、付加価値税システムが適切に運営されているならば、その要件を満たすことができていないとしても、別の課税事業者に与えられる仕入税額控除に影響しないとし仕入税額控除を認めた。同裁判所は、仕入税額控除は付加価値税の基本原則であることにも触れた。類似事件でも同様な判断が見られる。

おわりに

考察の結果、第一に、控除原則が直接的に適用された例はないが、同原則の重視の解釈がなされたといえる。特に、形式要件は事後修正で治愈可能で、また、実体要件の充足がない場合でも、形式要件の充足があれば仕入税額控除が中立原則のもと例外的に認められるケースがある。正しいインボイス或いは情報があれば控除権の行使、仕入税額控除が認められる傾向を見た。但し EU 法では、仕入税額控除の法的位置付けが異なることから、これらが日本法で役立つかは不明な点がある。

第二に、日本法との比較を行えば、通格請求書発行事業者については課税事業者に一定要件のもと登録をさせて、それにより通格請求書を発行できることから、原則として前段階納付済み税額の控除が前提になるが、他方、EU では全ての課税事業者に登録が行われ、前段階課税の確保は VAT 指令 203 条が更なる裏支えとなっているといえる。しかし、同条により ENSA 事件のような苦しい対応を迫られる場合がある。

今回の検討は欧州司法裁判所に終ったため、各国法の下での個別の問題の解決策・判断というよりは、EU での統一的な解釈のためのものであろう。今後は各国法の下での紛争も検討したい。

第 6 節 個人住民税の今日的課題

東洋大学法学部 教授 坂巻 敬望

本報告では、個人住民税をめぐる最近の議論と課題を紹介したうえで、それらの課題について諸外国の状況を参考にすべく、アメリカ合衆国各州の所得税をとりあげて、考察を行った。

I 社会の変化と個人住民税

最近の社会の変化として、(1)働き方の多様化、(2)外国人労働者の増加、(3)二地域居住の推進をとりあげ、それらにともなって生じている個人住民税の課題を紹介した。

(1) 働き方の多様化

現在の個人住民税の所得割は、前年の所得を課税標準としていることから、①転職した方や定年退職した方など、収入が大きく減少した住民については、前年の所得に対する税額の負担感が強いこと、②そのような者については納税資金が手元にならないという状況が起り得ること、③納税者が転職を繰り返している場合や、複数の勤務先において少しずつの所得しか得ていない場合に、納税義務者の把握が難しいこと、が指摘されている。理論的にも、受益の程度は所得の大きさに反映されると考えて所得の大きさに応じて課税をするという理屈のもとでは、課税標準を現年の所得とすることが望ましい。さらに、所得割(退職所得を除く)の課税標準が前年の所得であるのに対して、所得割のうち退職所得、利子割、配当割、株式等譲渡所得割の課税標準は現年の所得とされており、所得の種類によって課税標準が前年の所得なのか現年の所得なのか一貫していない。働き方の多様化に照らせば、このことは望ましいことではないと指摘した。

(2) 外国人労働者の増加

外国人労働者の増加にともなって顕著となっている問題として、①個人住民税は賦課期日が 1 月 1 日とされていることから、1 月 1 日までに国外に転出して住民税を免れることができてしまうこと、②転職を繰り返したり少額の所得の仕事を持ちたりしている外国人が、特別徴収の対象とされず、かつ転出手続をせずに出国してしまった場合には、住民税を徴収することが難しいこと、が指摘されている。解決策として、納税管理人制度の強化、特別徴収義務の強化、現年所得課税への移行が提案されている。現年所得課税への移行については、これまでも、理論的には望ましいとされながらも、執行が難しいことから採用されてこなかった。最近では、税務行政の IT 化が進んだことから、実現可能性が高まっている。現年所得課税について法的に議論すべき点として、①課税方法を賦課課税方式とするのか、申告納税方式とするのか、②特別徴収のしくみをそのまま特別徴収として構成するのか、源泉徴収として構成するのか、③賦課期日は 1 月 1 日のままでよいのか、④課税標準は国税の総所得金額等を用いるままでよいのか、といった点がある。

(3) 二地域居住の推進

2020年に「全国二地域居住等推進協議会」が設立され（国土交通省が事務局）、地方団体は二地域居住を推進している。「二地域居住」とは、主な生活拠点とは別の地域に生活拠点を設け、一時的ではなく、年間を通しておおむね1カ月以上の期間を過ごすことをいう。

現行地方税法は、「住所」を有する者を所得割の納税義務者としているところ、「住所」は1箇所であることが前提とされていると考えられる。したがって、理論的には所得割の二重課税は生じないが、複数の地方団体による「住所」の判定が競合して争いになることがありうる。

二地域居住者に対してどのように個人住民税を課することが望ましいかについては、これまで議論がなされてきたが、議論をすべき点が残されている。居住期間に応じて複数の地方団体に所得割を分割することができないかといった問題や、1月1日を賦課期日としていることの見直しである。

II アメリカ合衆国における州所得税

アメリカ合衆国州所得税をとりあげて、以下の2点について紹介した。第1に、州所得税の計算には連邦所得税の金額が用いられていることが多いところ（運動方式）、この運動方式についてどのような議論がなされているか、という点である。第2に、二地域居住者がどのような扱いに扱われているのか、という点である。

1 運動方式について

アメリカ合衆国において所得税を有している州のほとんどは、その計算の出発点として連邦所得税の総所得金額又は調整後総所得金額を用いている。運動方式について議論されてきた問題は、(1)それが州の立法権に反しないかどうか、(2)連邦所得税の申告書において納税者が記載した金額や課税片が更正または決定した金額について、州所得税の計算においてそれが誤っているとして納税者が争うことができるのかどうか、という点である。また、運動方式のもとでは、連邦の政策が州所得税の計算においても反映されてしまうことについて懸念が示され、対応がなされてきた。例えば、連邦所得税においては同性の相手と婚姻した者についてはその相手を配偶者として扱うこととされているため、運動方式のもとでは、同性婚を認めていない州においても、同性の相手と他の州で婚姻した者についてその相手を配偶者として扱って所得計算を行うことになる。

2 二地域居住者について

各州は、合衆国憲法の制約のもとで、居住者についてはその全ての所得に課税することとし（居住地管轄）、非居住者については、その州で稼得した所得について課税することとしている（源泉地管轄）。したがって、二地域居住者に対しては、居住地管轄の競合、居住地管轄と源泉地管轄の競合、源泉地管轄の競合を生じる可能性がある。

(1) 居住地管轄について

居住地の判定において考慮されるべき要素は、各州において異なっているため、ある納税者について複数の州が自らの州の「居住者である」と主張する状況を生じうる。このような居住地管轄の競合による二重課税が合衆国憲法に反するとは考えられていない。

(2) 源泉地管轄について

所得の発生地において課税することを認めるしくみ（源泉地管轄による課税）のもとで、源泉地の決定や所得の性質決定をめぐって解釈上の争いが生じている。例えば、その州内で役務提供をしたことによる所得についてはその州内の源泉から生じた所得とするこを定めているニューヨーク州において、週の3日は州内の大学で授業をしているが、週の2日は州外の自宅で作事をしているため、給与を分割して申告することが認められるかどうかで争いになった（源泉地決定の難しさ）。また、例えば、ニューヨーク州は、非居住者に対して、州内に所在する有形資産の販売等から生じる所得について租税を課することとしているが、無形資産から生じる所得についてはそれが州内で行われている事業に用いられている場合に限り課税することとしているため、ニューヨークのアパートを売却した不動産の代金について利子を受け取ったという場合に、当該利子が有形資産から生じた所得なのかそれとも無形資産から生じた所得なのかあるいは役務提供から生じた所得なのか問題になった（所得の性質決定の難しさ）。

(3) 1年の途中に居住地を変更した納税者

各州は、居住地管轄と源泉地管轄を採用しているため、暦年中に居住地を変更した納税者は、住所変更前の州および変更後の州に対して、居住者であった期間と非居住者であった期間を区別して申告する必要がある。2つの申告書を提出することを求める州と、1つの申告書の中でそれを区別して申告することを求める州とがある。そして、居住者である期間について認められている免除や人的控除については、居住者である期間に対応する部分に期間按分することになり、また、必要経費の配分ルールが必要となる。また、居住地を変更した納税者については、ある所得の発生原因となる経済活動を行っていたときに住んでいた場所と所得を受領したときに住んでいる場所とが異なる場合に、いずれにおいて課税されるべきかが問題となる。

III わが国への示唆

第一に、わが国においては、個人住民税の課税標準として国税である所得税の総所得金額が用いられているところ、これは、所得の金額を計算する二重の手間を省くことができるというメリットを享受しつつ、政策的な特徴があらわれる所得控除や税額控除においては地方税独自のものを用いることができるから、国の政策が自動的に地方税にもとりこまれることを防ぐことができると思われる。

第二に、アメリカ合衆国州所得税は居住地管轄及び源泉地管轄による課税のしくみを採用しているため、居住地管轄の競合、源泉地管轄の競合、居住地管轄と源泉地管轄の競合（ただしこれは税額控除によって救済される）を生じうる。これに対して、わが国の個人住民税は、居住地管轄のみを採用しており、二重課税が生じる可能性はかなり小さい。わが国においても、配当割や利子割については源泉地管轄による課税として整理することもできないわけではなく、源泉地管轄につきまとう源泉地決定の難しさや性質決定の難しさに照らせば、そのような整理は望ましいことではない。

第二に、居住地管轄のみによる課税のしくみのもとでも、1年のうち居住期間に応じて複数の地方団体による課税を認めるしくみや、所得の発生（受領）時点において居住し

いる地方団体において課税を認めるしくみもありうる。そのようなしくみのもとでは、所得控除をも按分する必要があり、必要経費の配分についてのルールが必要になる。また、所得の発生原因たる行為をおこなったときに居住していた地方団体と、所得の受領をしたときに居住していた地方団体が異なる場合にどうするかという問題について検討をしなければならぬ。

おわりに

関西大学経済学部 教授 林 宏昭

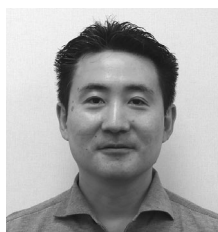
本報告書では、税制基本問題研究会において各メンバーが行った研究報告で示された、今日の社会・経済環境の変化に対応していくうえでの税制の課題をまとめました。それぞれの研究では、経済指標や経済分析を用いた財政学からのアプローチ、法律の意義や国際比較を通じた税法に基づくアプローチで、所得税、消費税といった基幹的な税を中心に考察しています。

税制基本問題研究会での各報告が、現在の、そしてこれからの税制を巡る議論の材料にしていければ、研究会としても大きな成果と言えると思います。

社会構造、また人びとの価値判断の多様化が進む中で、社会の変化はますます複雑化していくものと考えられます。その時々に対応しい税制のあり方を検討し続けることは我々研究者に与えられた役割であり、それを発表する機会を与えていただいている日本租税研究協会に深く感謝いたします。

本報告書で概要を示した各報告は、『租税研究』に掲載されています。税制基本問題研究会において取り上げるべきテーマ等がありましたら、事務局にご一報願いたく、よろしくお願ひ申し上げます。

国際課税を巡る現状と課題



吉村 氏 (司会)



西方 氏



青山 氏



本田 氏



坂東 氏

●参加者 (五十音順)

財務省主税局参事官
千葉商科大学大学院客員教授
筑波大学大学院教授
三井物産株式会社経理部税務統括室長

西方 建一
青山 慶二
本田 光宏
坂東 太郎

司 会 一橋大学大学院教授

吉村 政穂

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編71頁～92頁」に掲載されています。

はじめに

(吉村) それではパネルディスカッション「国際課税を巡る現状と課題」、副題として「経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応」の Webinar を始めさせていただきます。本日司会を務めます吉村でございます。よろしくお願いいたします。パネリストはただ今ご紹介いただきました4人の方々でございます。この4人の方々はそれぞれ組織に属していらっしゃいますけれども、本日はその組織のメンバーとしての資格というよりは、パネリスト個人としてご参加いただいております。また意見も個人としてのものを言うてくださるようお願いしております。従いまして、ここではパネリストの方々のお名前を肩書きなしで「〇〇さん」と呼ばせていただきたいと思います。その点もご了解いただきたいと思います。

本日のパネルディスカッションのテーマは、経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応についてです。ここ数年同じテーマが続いておりますが、2021年10月に BEPS 包摂的枠組み (Inclusive Framework, 以後、略して「IF」と表記) における国際的合意が成立して以降、その具体化に向けた作業が進められています。第2の柱の GloBE ルールについてはモデルルール及びコメンタリーが既に公表され、日本を含めた各国の法制化を待つばかりとなっておりますので、皆さまのご関心も高いのではないかと思います。

ただ、国際課税ルールを書き換えるという非常に野心的な取り組みですので、当初設定されたスケジュールどおりには進んでいない面もあります。第1の柱についてはなお議論の尽くされていない論点があるということで、多国間条約の開放、署名が2023年に延期されることとなりました。また、GloBE ルールの国内法化についても不確実な状況が一部に見られるところです。例えば EU での指令化には欧州理事会の



全会一致が必要であるために、加盟国が1国でも反対する限りは指令として成立させることができないという状況があります。また、国外所得に対する最低税率課税という観点からは先行している米国であります。GloBE ルールとの共存条件を満たすための GILTI 改正を果たせぬままです。また、参加国の扱いを統一するために細かい点まで規定したルールが策定されていますが、整合性、明確性を追求する一方で、非常に複雑なルールとなっております。そのため、適用対象となる多国籍企業の間には簡素化を求める声が根強く存在しているところです。

本日は国際課税ルール見直しの2つの柱をそれぞれ取り上げまして、第1部、第2部と分けて議論してまいりたいと存じます。第1部はいわゆる第1の柱、Pillar 1と呼ばれているルールについて取り上げます。新たに市場国に対して課税権を配分するための国際課税原則の見直しです。恒久的施設によって課税権を基礎付け、独立企業原則によって利益の帰属を決定してきた従来の考え方を見直し、市場を根拠として市場国への利益配分を認める内容となっています。既存の国際課税ルールの修正であり、実施には多国間条約の発効が必要となります。またこのルールが実施される際にはデジタル・サービス・タックスのような一国限りの措置が撤廃されることとなっています。

第2部はいわゆる第2の柱、Pillar 2と呼ば

れているルールについてです。国際的に15%を最低税率とすることに合意し、各国が実施措置を導入する場合には共通アプローチを採用することになっています。先ほど触れましたとおり既にモデルルールと附属するコメンタリーが公表されています。日本においても令和5年度以降に税制改正を行う方針が既に示されたところで、税制改正に向けたプロセスが今後進められていくのではないかと思います。

進め方としましては、第1部、第2部それぞれにつきまして、最初に西方さんからご説明を頂きます。その後、青山さん、坂東さん、本田さんの順番でご意見、ご質問を頂戴し、さらに西方さんからお三方のご意見、ご質問に対してお答えいただくということにしたいと思います。

それでは早速ですが、第1部の市場国への新たな課税権の配分に入らせていただきます。最初に西方さん、説明をよろしく願いいたします。

I. 市場国への新たな課税権の配分

(西方) 財務省主税局の参事官を務めております西方でございます。吉村さんから今、ご紹介いただきましてありがとうございます。それから今日、租研大会にお呼びいただきまして、事務局の皆さまに感謝申し上げます。また、パネリストの皆さまにも日頃から大変お世話になっておりますので、この場で感謝申し上げます。私は2010年～2013年に主税局の中で国際課税を担当していたことがありました。そして、この7月に主税局に戻り、10年振りに国際租税の分野を担当しているわけですが、今、先生からもお話がありましたとおり、国際課税を巡る議論というのは非常にスピード感のある形でダイナミックに進んでおりまして、非常に目を見張るものがあります。課税の根本原則に立ち返って大胆に見直すような議論が続いてお



ります。

今日のプレゼンでは、まず冒頭で、普段国際課税にそれほど深くなじみのない方でもお分かりいただけるように、少し全体像をご説明させていただきまして、その後に2つの柱のアプローチそれぞれについて具体的な点も含めてご説明したいと存じます。時間の制約もありますので、もしかしたら資料の全部は説明できないかもしれませんが、要点のみに触れてご説明したいと思います。まず2ページ目をご覧ください。

1. 総論

〔経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について〕国際課税(西方)(2ページ)

まず、国際租税の従来の原則ですと、外国法人に課税する場合には、その外国法人の支店あるいは工場といった物理的な拠点がその国にある場合に限り、外国法人に課税ができるというのが原則でした。ですから、そうした支店あるいは工場、このような物理的な拠点、これを特殊用語で恒久的施設(Permanent Establishment: PE)と呼びますけれども、それがないと外国法人に課税ができないというのがこれまでの課税原則でした。ところが、経済の電子化に伴って電子的サービスを買ってくれる市場国においては、物理的な拠点がなくてもネットを介し色々なサービスを売ることができるようになりました。この下の事例で言いますとA国

が、例えばインドのような巨大な消費者市場を擁する国、B国がGAFAを擁するようなアメリカと仮定しますと、インド、この消費者国側はアメリカのIT企業に対してGAFAの支店が、つまりPEがない限り課税できないということになります。他方でB国の大企業は、例えばC国の法人税率が3%だと仮定した場合に、こういう軽課税国であるC国に子会社を設置して、ここから同様に電子的なサービスをA国の巨大な消費市場に販売するということになります。その莫大な法人所得というのはB国ではなくてC国に落ちるということで、C国では法人税率が3%しか課税されない。こういったグローバル企業グループの親会社があるB国政府も課税ができない。それから市場国であるA国でも課税できないということで、これが問題の所在ということでもあります。

現在の状況では、親会社が存在するB国でも課税権が浸食され、消費者を擁する市場国Aでも課税がしにくい。他方で、一番もうかる超過利潤の部分だけを子会社に別途切り出して低い税率で誘致する、そういったC国のやり方が本当にそれでいいのかということが議論になったというふうに考えられます。こうしたケースに限られませんが、低い税率で多国籍企業の子会社を誘致するというのが経済的に得だということになってしまうと、各国は税率の引下げ競争に陥ってしまい、世界各国がじり貧状態に陥ってしまいます。この状況を脱するべきではないか、というのが今回の見直しの議論の背景にあると考えられます。こうした問題は経済のデジタル化以前から表れていた課題ではありましたが、物理的な拠点を必須としないデジタル経済が盛んになると、より問題が先鋭化し、その結果が今回の大胆な国際課税原則の見直しにつながったと言えるのではないかと思います。

〔第1の柱（市場国への新たな課税権の配分）の考え方〕国際課税（西方）（3ページ）

では具体的にどういうふうに課税原則を見直

すかということで、「2つの柱」が立てられて、2つのやり方が提示されています。まず第1の柱が、市場国への新たな課税権を配分するという考え方であり、この対象となる企業は、後で出てきますけれども、売上高が200億ユーロ、所得ではなくて売上高が200億ユーロ、約2.6兆～2.7兆円という兆を超す企業、さらには利益率が10%を超えるような超大規模で高利益水準のグローバル企業グループが対象となります。今のところ全世界で100社程度、これに該当する企業が現れるのではないかと見込まれています。物理的な拠点が、市場国であるA国にない場合でも、ざっくり言えば、A国での売上に応じてこのグローバル企業グループの残余利益部分から課税ベースを市場国のA国に、あるいは市場国がもっと色々あればそれに配分をしようというのが基本的な考え方です。

このように市場国A国に課税権を認めると、子会社からサービスを売っている場合には子会社が所属するC国政府も課税権を持っているわけですが、あるいはその親会社が存在するB国もこの企業グループに対して課税権を持ちますので、市場国A国とC国、それからA国とB国の間で二重課税が生じます。この二重課税を処理するために、B国とC国のどちらがどれくらいの外国税額控除などを提供して二重課税の除去の義務を分担するかという問題が生じます。これについては、利益率が高い企業が存在する場合には、残余利益がより多く溜まっているとみなされる一方、この例で言えば軽課税国であるC国側がより多く外国税額控除などを行うことによって、二重課税除去の義務を負うということにしております。

〔諸外国におけるデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の概要〕国際課税（西方）（4ページ）

第1の柱が生じた背景としてもう1つ考えられるのは、ヨーロッパ諸国で多く導入されたデジタル・サービス・タックス等の一方的措置の

導入の動きです。これは欧州企業が米企業、特にGAFAに対して、課税が進まないことに業を煮やしてデジタル・サービス・タックス（DST）を打ち出した点も考えられ、こういう巨大なIT企業に対しては所得ではなく売上に数%を課税する形を取るという点が特徴的かと思われます。欧州の中では資料に記載のあるとおり、イギリス、フランス、イタリア、スペイン、オーストリアなどが導入し、他にもインド、インドネシア、トルコといった途上国にも続々と広がっている状況です。

これに対しては、アメリカが当時はトランプ政権でしたが、報復として制裁関税をヨーロッパに課すということを発表しました。結局2021年10月から11月にかけて、アメリカと欧州のイギリス、フランス、イタリア、スペイン、オーストリアとインド、トルコの間で合意が成立し、これらのデジタル・サービス・タックス等の廃止まで、デジタル・サービス・タックス等の徴収額を第1の柱と実質的に同水準の税額にとどめるような形にして、そういった枠組みの中で導入すれば、制裁関税の発動は取りやめようということで合意したということになっております。

〔第1の柱の考え方（2019年3月のパブリックコンサルテーションで示された3つの考え方）〕国際課税（西方）（5ページ）

次に、5ページ目をご参考ですけれども、なぜその市場国に課税権を配分するのかということについて、OECDで色々議論された中で出てきた代表的な意見です。まず、イギリスが提唱したのがこのuser participationというユーザーの参加によって経済的利益、価値が生まれているのではないかとというのが1つ。それからアメリカが主に主張したものとしてはマーケティング上の無形資産ということで、多国籍企業が市場国、消費者がいる市場国で生み出したブランド価値、そういうものに課税すべき価値を認めるというのが2つ目。それから3つ目はイ

ンドが主張したことですけれども、やはり市場国で継続して売上を立てているのだということで、市場国側がきちんと課税できるようにしたいというのが3つ目の考え方であり、この3つの意見が合わさって第1の柱の課税の考え方が生まれてきたと考えられます。

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）の考え方〕国際課税（西方）（6ページ）

続きまして第2の柱を先取りして概要だけ申し上げます。こちらはグローバル・ミニマム課税というふうに呼ばれております。こちらはグローバルに世界各国において最低でも実効税率で15%の租税負担を確保しようという考え方で。対象となる企業は年間総収入、売上が約1,000億円以上の多国籍企業ということで、先ほどのPillar 1に比べると少し下がり、日本の大企業でもかなり当てはまる可能性があります。典型的な例ではこの図のとおり、子会社が軽課税国であるC国側で、例えば11%しか実効税率負担をしていないといった場合に、親会社が存在するB国側で15%と11%の差の4%分を親会社のB国で課税することを可能にする仕組みがPillar 2、この第2の柱です。

〔第2の柱（グローバル・ミニマム課税）〕国際課税（西方）（7ページ）

次の7ページに行きますと、グローバル・ミニマム課税にも3種類ありまして、先ほど申し上げましたとおり、対象企業は世界中で約1,000億円以上売上有る企業となります。まず、この所得合算ルール（IIR）というものは、親会社が日本に存在し、軽課税国側に子会社がある場合で、先ほどのように、例えば軽課税国側で11%しか実効税率がない場合は、4%を日本側で日本の親会社に課税しますというルールです。2つ目が軽課税所得ルール（UTPR）ということで、今度は逆に親会社が軽課税国に存在し子会社が日本に存在する場合に、親会社がX国で11%しか課税されていない場合は日本で4%

分をこの子会社に課しますよという内容です。

それから一番下の国内ミニマム課税(QDMTT)というのは、いわば軽課税国のX国側にディフェンスの手段を与えるということで、軽課税国が1,000億円以上くらいのグローバル・ミニマム課税対象の企業に対してのみ、15%に至るまで課税をするということをきちんとやれば、日本側での課税はしませんよという内容で、そういったディフェンスの手段を与える仕組みかと思います。各国がもし合理的に振る舞えば、この3つを導入するでしょう。特に軽課税国は自国に多国籍企業の子会社が所在する場合にはQDMTTを導入し、そうした企業に対してのみ法人税を引き上げて実効税率が15%になるまで課税して、親会社が存在する例えば日本のような国から課税されないようにするかと思われます。多くの国がこの第2の柱に沿ってQDMTTを導入すれば、基本的に、例えば日本が軽課税国に存在する日本企業の外国子会社との関連で課税することも無くなり、税収の面でも第2の柱による税収は日本側にはあまり生まれないのではないかとすることも考えられます。

逆にこの軽課税国側がQDMTTを導入した場合、今まではグローバル企業の子会社がこのX国にあったわけですが、税率上のメリットがこれからはなくなるかもしれないということになり、これによって何が起ころのか少し個人的に興味があります。例えばX国に存在する子会社のメリットがなくなったということでどこかの国に移転してしまうのか、あるいはそうした子会社たちを引き留めるために、軽課税国のX国が何らか別のメリットを提供するのか、その辺は今後関心を持ってよく注視したいと思っています。

〔新たな国際課税ルールについて〕国際課税(西方)(8ページ)

これまでの話をまとめたのがこの1枚紙ですが、下のところに今後のスケジュールが書いて

あります。先ほど吉村さんからもお話がありましたとおり、第1の柱については2023年、来年の前半に多国間条約の署名、そして再来年2024年にこの多国間条約の発効を目指すということを考えております。それから第2の柱につきましては、既然大枠は合意しており、これは各国の裁量で執行するということですので、各国は基本的に2022年、今年中に国内法を改正し、2023年、一部は2024年の実施が目標というふうにされております。以上が総論のご説明ということで、これから第1の柱について少し詳しくご説明します。

2. 第1の柱

〔第1の柱(市場国への新たな課税権の配分)〕

国際課税(西方)(10ページ)

これは先ほど少し申し上げましたとおり、第1の柱の課税はあくまで残余利益部分を概念的に切り出して、その4分の1に対して配分利益として市場国に課税ベースとして割り振る仕組みというように言えます。残余利益を概念する上でグローバル企業グループの世界全体の収入、ざっくり言えばこの売上を出して、そこから費用等を差し引き、通常利益と言われる部分を差し引いた上で残余利益の4分の1を市場国に割り振るべきAmount A、利益Aと訳しておりますが、Amount Aというものとして各国に配するというふうに決められております。

〔利益Aのパブリックコンサルテーションの状況〕国際課税(西方)(11ページ)

そして、11ページに示されておりますとおり、利益Aは非常にテクニカルな複雑なルールでありますので、どのようにこれを適用するかということのルールについては、累次のパブリック・コンサルテーションの段階を経まして、原案がビジネス界等々に示されて意見を募集する形をこれまで取ってきております。

〔利益A進捗報告書に含まれる利益Aに関する

ルール] 国際課税 (西方) (12ページ)

続きまして12ページは利益 A に関するルールの全体像です。これからそれぞれについてご説明いたしますので、ここでは飛ばします。

〔利益 A の適用プロセス〕 国際課税 (西方) (13ページ)

13ページは利益 A を確定させる上でのステップを大体5つに分けた場合の概念図です。まず1個目として、どういう企業がこの利益 A、第1の柱の課税の対象となるのかというのが Step 1。その上で市場国、どの国に利益 A を配分することができるのかということを決めるのが Step 2。それから Step 3 がその課税ベースとなる金額を決定する計算の仕方。この利益 A の金額が出たところで、それをどの国にどれくらい配分するのかということを決めるのが Step 4。さらに Step 5 において、二重課税除去をどういう国がどれくらい負担して調整するのかということを決めます。

〔Step 1：適用対象企業の決定①〕 国際課税 (西方) (14ページ)

まず、適用対象企業の決定です。こちらは上の欄にございますとおり、利益 A の対象となるグローバル企業グループは当期の収入が200億ユーロ超ということと、かつ過去の利益率を加味した平均メカニズムによる利益率が10%超という2つのテストによって判定するということになっております。この過去の利益率を加味する平均メカニズムというのは、少し複雑ですが、初めて利益 A が適用される場合や、一度利益 A が適用されて、その後2期連続で適用対象外になった場合のみ適用するということです。

初めて利益 A が適用される場合の平均メカニズムの考え方については、その下に実例を書いております。当期でこの上の(a)の例にありますとおり25billion, 200億ユーロ超の収入があり、利益率も14%あるため、「当期テスト」

はパスしますということと、過去直前4期のうち2期以上利益率が10%を超えるか否かの「過去期テスト」ということで、この場合は超えていないということでテストを満たさず、利益 A の適用対象外ということとなります。「平均テスト」については、下の(b)の例に書いてありますとおり、当期とその直前4期の利益率の加重平均を出した上で判断を行うということになっており、この例では「平均テスト」を満たさないこととなっております。

〔Step 2：ネクサスルールの概要〕 国際課税 (西方) (16ページ)

次の15ページは少し細かいので飛ばしまして、16ページにまいります。これが利益 A という残余利益の一部をどの国に配分するか、国を選ぶときの基準です。先ほど申し上げていなかったのですが、これはネクサスルールと申しまして、基本的にはそのグローバル企業がその市場国から100万ユーロ以上の収入を得ている場合には、その国は利益 A の配分対象と認定されます。ただ、GDP400億ユーロ未満の経済規模が小さい国の場合には、もしその国で25万ユーロの収入、売上が立てば、その国は配分対象国となるというのがルールです。

下の例で言いますと、例えば B 国は大国で GDP400億ユーロ以上ですが、ソースルールで特定されたこの国での売上というものが0.75million で、1million に満たないので、これは利益 A の配分を受けられない国となります。逆に C 国の場合は400億ユーロ未満で GDP の規模は小さい国でありますけれども、売上が0.75million で、25万ユーロ以上ですので、ネクサスを満たすということでこの国は利益 A の配分を受けられる国になるということになります。その場合はグローバル企業グループの全体の収入 R 分の C 国の収入0.75million に対応する分を課税ベースとしてこの C 国は利益 A の配分を受けられるということです。

〔Step 2：ソースルールの原則及び共通ルール〕 国際課税（西方）（17ページ）

こちらがソースルールの原則でして、どこの国でその収入が生じたかということ特定するわけですが、それには信頼できる方法を使わないといけないということで、具体的な信頼できる指標によって特定するのが原則とされています。ソースルールの適用に当たっての原則の2つ目の矢印の例に書いてありますとおり、最終製品の最終顧客への直接販売から生じる収入の場合は「最終顧客の配達先住所」、あるいは「最終顧客に販売する小売店の場所」によって決めるということで例示されています。ただそういった信頼できる指標が見つけれない場合は、そのソースルールで許容されている限りにおいて配分キーを用いて配分する（アロケーションする）という別のやり方も認められておりまして、例えばこの部品の販売から生じる収入の場合は、GDP 比に基づいて各国に収入を配分するというやり方も認められています。

収入の分類については、基本的には源泉地は収入のカテゴリーに従って特定するという事です、複数のカテゴリーに該当する収入については支配的な性質で源泉地を決定します。

〔Step 3：課税ベースの決定－調整税引前利益の概要〕 国際課税（西方）（19ページ）

次の18ページは少し飛びまして、19ページの方にまいります。今度は課税ベースとなる調整税引前利益をどうやって決めるかというところを図示しております。基本は財務会計上の損益、これは IFRS とか日米の各会計基準などにより作成した連結財務諸表の損益がベースとなります。ここから配当部分を除外したり、税金費用等を除いたり、場合によっては加算するなどして最終的に純損失部分を差し引いて課税ベースとなる調整税引前利益を算出するという事です。

〔Step 4：利益 A の配分式〕 国際課税（西方）（20ページ）

20ページにまいりますと、この利益 A からどのような形で各国に配分すべき利益を出すかというところが書かれています。先ほど申し上げましたとおり、巨大グローバル企業の残余利益に対して市場国側の課税権を認めようという考えに基づきますので、利益 A を求める上では、前のページで求めました調整税引前利益から全収入額の10%をいわば通常利益分として差し引いて、その上で残りを残余利益分と仮定した上で、その25%分が市場国側に配分する利益 A とします。これを先ほど触れたネクサスルールに適合した各市場国における売上規模に応じて、比例配分をしていくということで各国に配分していくことになっています。

〔Step 4：利益 A の配分－MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組み〕 国際課税（西方）（21ページ）

利益 A の配分の中でマーケティング・販売利益セーフハーバー（MDSH）という概念があります。これは一体何かといいますと、市場国側で利益 A を配分する前の段階で、子会社とか PE の残余利益部分に対してその市場国側で既に課税している場合には、その市場国に利益 A を改めて配分して課税してしまうと、その残余利益部分に二重課税が行われるということになりますので、既に市場国側で課税されている残余利益部分を求めようとするのがこのセーフハーバールールです。

この太字の計算式にありますとおり、セーフハーバー調整額は各事業体の会計上の利益から計算される国別の利益から通常利益に相当する利益（PEP：Portion of Elimination Profit）というものを差し引いて、それによって得られる残余利益に相当する利益に Y% というものを掛けてセーフハーバー額を求めるといった概念的なものが決められています。しかし、実は現時点でこの各数字をどう置くかというところが

各国の間で非常に激しい交渉の議題になっておりまして、様々な意見が出されているところです。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Identification〕国際課税（西方）（22ページ）

次は二重課税除去の仕組みでして、先ほど申し上げましたとおり利益 A を市場国側で課税する場合には、その多国籍企業が存在する所在地国の法人課税と二重課税が生じますので、この二重課税除去の義務をどの国がどの程度負担すべきか決定する必要があります。ここでは、まず二重課税除去の義務を負う候補国を特定するルールがありまして、利益が大きい国から積算してグループ全体の利益の95%以上を構成する国を候補国としますというのが1つ目のルールです。もし95%を満たさない場合でも50million ユーロ以上の利益額を有する国は二重課税除去の義務を配分される候補国として追加するというのが2つ目のルールです。これによって、利益が僅少である国については二重課税除去の対象から除外することとなっており、これは一種のデミニミス利益ルールというふうに呼ばれております。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Allocation〕国際課税（西方）（23ページ）

続きまして23ページにまいります。前のページで特定されました二重課税除去の義務を負う候補国において、そのグループ内の企業ごとに、まずは国別に収益性を比べて4つの階層（Tier）として分類してみることで、その上位、つまり収益性の高い子会社の存在する国から順番に、より重い二重課税を除去する義務を配分するといった仕組みになっております。つまり、より残余利益が溜まっている子会社が所在する国、これが軽課税国だったりすることが多いわけですが、そういった残余利益が溜まっている国がより重い二重課税除去の義務を負うという仕組みになっていると言えます。

このページの下段にあります、その収益性を何で測るかというのがRoDP（Return on Depreciation and Payroll）ということで、利益を減価償却費と人件費の合計額で割ったものを用いております。利益が同じ場合でも、有形資産と人件費が相対的に小さい子会社であれば収益性が高いと見なされまして、その子会社が所在する国が外国税額控除などを通じて二重課税を除去する義務が大きくなる可能性が高いというふうに言えます。

細かい話になりますが、この Tier 1 というのはグループ全体の平均の利益率、RoDP の15倍を超えるような非常に高い利益率の国がもし複数あれば、利益率の高い国にはより重い二重課税除去の義務を負わせるということで、同じ Tier 内で RoDP の高い国から優先的に負担額を配分する Waterfall と呼ばれる手法で義務を負わせるということにしております。

〔Step 5：二重課税の除去の仕組み -Allocation（適用イメージ）〕国際課税（西方）（24ページ）

次の24ページでそれを図示しております。まず右肩上のグローバル企業全体の数値で見ますと、利益が3,000、それから減価償却費・人件費が5,000ですので、利益率は60%と計算されます。一番左の J 1 国の子会社は減価償却費と人件費が非常に少ないため利益率が1,200%ということで、グループ全体の利益率60%の20倍ということになります。J 1 国はグループ全体の利益率の15倍の閾値である Tier 1 に入りますので、Waterfall 方式が適用されるということです。J 2 国にある子会社も、これを見ますと RoDP が950%でグループ全体の利益率60%の15倍を超えますので、これも Tier 1 に入ることです。

Waterfall が適用されますと、まずその国に所在する子会社たちをまとめて RoDP を計算し、利益率の最も高い国に計上される利益のうち、2番目に利益率が高い子会社が存在する国

の利益率を上回る部分に二重課税除去の負担額を配分する、それがこの①の25という部分です。次に①部分だけでは二重課税除去の義務として配分すべき金額の全てを賄えませんので、1番目と2番目に利益率が高い国の利益のうち、3番目に高い国の利益率を上回る部分に二重課税除去の負担額を配分します。ただし、この例では3番目に高いJ3国の子会社群は利益率の水準、100%の前にTier1の下限が来てしまっておりますので、Waterfallによる配分はTier1の下限で終わる、これが②の部分です。Tier1の配分が終わった後、Tier2ではTier1の場合とは少し異なりまして、各国の子会社たちのTierごとの利益の金額に応じて二重課税除去の負担額をいわば比例で配分する方法となっております。例えばTier2であれば利益率がグループ全体の利益率の1.5倍超から15倍以下のレンジとなっております、この域内にある各国の利益の額に応じて二重課税除去の負担額を比例配分するということで、J1、J2、J3がTier2のレンジでそれぞれ81、324、145の利益を有しますので、それに応じて利益が配分されるということです。これが③の部分です。少し複雑ですが、図示の上ご説明させていただきました。

〔利益Aに関するスケジュール〕国際課税（西方）（25ページ）

25ページが第1の柱の最後ですが、こちらにありますとおり第1の柱に係る多国間条約を来年前半に合意して署名することとして、その多国間条約は2024年に発効することを目指しております。この条約を担保する国内法につきましては、国際的な議論がこのスケジュールどおりに進むとすれば早くとも2024年度、令和6年度以降の税制改正で整備すると見込まれております。第1の柱については以上です。

Ⅱ. 市場国への新たな課税権の配分に対する意見・質問

（吉村） 西方さん、大変難しいルールでしたが、図表を駆使して短時間に分かりやすくご説明いただきました。どうもありがとうございます。それではここでパネリストの皆さんから順次ご意見、ご質問を頂戴したいと思います。最初に青山さん、どうぞよろしくお願いいたします。

（青山） 千葉商科大学の青山でございます。では私から最初に、先ほど総論の部分とそれから第1の柱をご説明いただきましたので、それについてコメントさせていただきます。まずコメントの前に、ここまでこの2つの柱からなる国際課税ルールについてOECDのIFの中で合意が成立し、まさに実施に移らんとしているこの国際的な協調活動の中で、大変なリーダーシップを発揮されてきた西方さん以下財務省の代表団の方々のご尽力に対して、まず敬意を表したいと思います。また、財務省は、ポリシーとして色々な制度の枠組設計のみならず、具体的な個別の検討の段階においても、常に日本のビジネス界とのコミュニケーションを図っております。私も参加する経団連の研究会の場で意見交換くださったわけですが、そのような日頃の連携に対しましてもお礼を申し上げたいと思います。

〔国際合意と国内法改正の見通し〕

最初に2つの柱全体をカバーする内容についてのコメントになりますが、まず1点目は、国際合意と国内法改正の見通しについてです。8ページの表で今後の見通しが分かりました。目下のところ全体としてIFでの作業は順調に進捗していると伺っているものの、スケジュール



の面では、第2の柱の先行実施と第1の柱の多国間協定の遅延という跛行状態が確認されております。一方で国内法化に向けた政治的な協調面では、先ほども吉村さんからもお話がございましたが、EUでは2つの柱をパッケージで合意できることを求める根強い声等がある、指令案の合意を妨げております。またアメリカでは財務長官の積極的な姿勢にもかかわらず、グローバル・ミニマム税に対応したGILTI税制改正が行われておりません。また利益Aに係る多国間協定の国内実施について法的な難点が指摘されているなど、国際協調に向けた懸念が表面化しております。今後IFでの重要な執行細目を含めた協議の進捗と、G20ベースでの政治折衝の進展について財務省としてどのような見通しをされているのか、またそれらを踏まえると国内での我が国税制改正の取り組みのスケジュールについては修正の可能性があるのかを確認させていただきたいと思っております。

〔デジタル・サービス・タックスの廃止とタイミング〕

総論の2つ目として、各国が実施しているデジタル・サービス・タックスの廃止の対象となる税目とタイミングです。プロジェクトが目指してきた一国限りの措置であるデジタル・サービス・タックスの廃止は、USTRを中心に具体的な要求を繰り返してきたアメリカ政府だけではなく、二重課税負担のリスクを負うデジ

タル産業界全体の関心事項でもあります。EU型のデジタル・サービス・タックスのみならず、インドの平衡税などについても、これらと比べて閾値が高く設定された利益Aと引き換えに全面的な廃止をG20ベースで実現できるか、廃止のタイミングも含めて現在の感触をお伺いしたい。また2つの柱の合意と両立し得ると主張しているEUのデジタル賦課金構想への対応についても、もし議論が行われているのであればお伺いしたいと思います。

〔利益Aの配分と移転価格配分との調整〕

以上が2つの柱全体を通じたものですが、第1の柱についてのコメント、質問を若干申し上げたいと思います。先ほどのご説明で例えば対象企業の特定について、平均化を図る具体的な算定過程、あるいは二重課税排除についてのWaterfall等の仕組みについて非常に分かりやすい説明を頂きました。これらの情報は非常に役に立ちます。その上で2点、コメントさせていただきたいのですが、1つは利益Aの配分と移転価格配分との調整です。これはMDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）の仕組みとの関係ということにもなりますが、セーフハーバーの利益率はさらに1年遅れのスケジュールとなっている利益Bの仕組み、こちらの方は独立企業原則の枠内での基礎的販売活動に対する定率配分ということなのですが、これとも関連して関心と呼んでおります。これらは並行する2制度の執行コストのみならず、納税者の選択に関わる重要事項であって、将来両ルールのカバーする領域の多寡を左右すると思われます。個人的には将来利益Aの閾値が下がって、適用対象取引が増えてきてフォーミュラ方式への信頼性が高まりますと、両者の中間に存在する利益Bの活用度もおのずと高まり、移転価格の厳密な独立企業原則のカバー領域が相対的に縮小して課税権を巡る国家間の争いも緩和され、納税者にとっては予測可能性が向上すると期待できるのではと感じております。

そのような将来枠組みは IF で議論されているのでしょうか。源泉地国課税を信奉する途上国からは、そういう面での期待がありそうに思われるものですから伺いたいと思います。

その意味で、未定とされている MDSH（マーケティング・販売利益セーフハーバー）について、調整額の算定における利益率に関する議論の動向、先ほど西方さんからは激しい論争があるというふうにご紹介がありました。これについてももう少し詳しい情報がございましたら伺いたい、併せてデミニミス基準の導入などについてどのような議論があるのかについても伺いできたらと思います。

〔適用対象企業とネクサスルール〕

2 点目ですが、適用対象企業及びネクサスルールについてです。配布資料によりまして複数年数による適用対象グループの決定などは判明いたしました。対象企業が超巨大多国籍企業であることを前提に、その情報収集力を踏まえたコンプライアンスコストの範囲内で設計されていると思われますけれども、信頼できる方法による源泉地の決定や収入の分類など、市場国のデータ収集の技術的な複雑性、困難性は増しております。さらなる簡素化に向けた執行上の措置やガイダンスの必要性はあると思います。そこで先ほどの最後のスケジュールで10月の IF 会合で税の安定性等に関する執行、税の安定性に関するルール公表となっております。これについての現時点での検討の方向性についてお教えいただける範囲でお願いしたいと思います。

（吉村） 青山さん、どうもありがとうございます。それでは続きまして坂東さんからご意見、ご質問を頂きたいと思います。よろしく願いいたします。



（坂東） 坂東でございます。本日は西方さん、丁寧なご説明を頂きましてありがとうございます。Pillar 1、特に利益 A については現時点で直接対象になる企業は限定的と理解しておりますけれども、潜在的な適用可能性や間接的な影響まで含めると、やはり多くの企業に関係し得るところと認識しております。そうした認識に立って私からは3点コメントさせていただきたいと思います。

〔仕組みの複雑さ〕

1 点目は仕組みの複雑さです。課税ベースを決定するための調整税引前利益の算定方法は Pillar 2 の GloBE 所得の算定方法と似てはいますが異なっておりますし、MDSH 調整額の計算で出てきます通常利益と国別利益も、利益 B の概念とも、GloBE 所得の概念とも異なる新しい指標になっています。それから二重課税の除去の方式についても、やはり難解なところがあります。なかなか肌感覚で数字を捉えるのが難しく、どのような商売を行うとどのような結果につながっていくのか、にわかにはちょっと想像できないところがあります。利益 A をグループ内のどの企業が負担するのかという問題にもつながってまいりますけれども、仮にその計算結果に基づいて現地の子会社に負担を求めたとしても、内容について理解を得ること自体が容易ではなく、納得感の醸成ひいては制度の浸透が難しいということが出てくるのではない

かと懸念しています。この複雑さを見ますと個々のパーツの理論的な側面へのこだわりが強過ぎるようにも感じられるのですが、Pillar 2と合わせられるところは合わせるなど、もう少し簡素な制度にすることを検討する余地はございませんでしょうか。

〔ソースルール〕

次に2点目はソースルールについてです。まず、利益Aの対象企業は収入の源泉地を特定するための信頼できる指標を収集する必要があると認識しておりますけれども、これは対象企業だけの問題ではありません。対象企業の販売先や卸売業者にとっても対象企業からの協力要請にどこまで応えられるかという現実的な問題がありまして、要はバリューチェーン全体にわたって関心を持っている事項であるということをお願いしておきたいと思います。

それから次に企業にとっての懸念点についてですけれども、収入の源泉地を特定するために、やはりどこまでの努力が求められるのかということがポイントになってきます。進捗報告書では相当程度配分キーの使用が認められることになっていまして、また時間的な猶予措置も導入されているということですが、特に卸売業者経由の販売あるいは部品の販売について最終販売地を特定するためのいわゆる「合理的なステップ」については、対象企業、ひいてはバリューチェーン全体に過度なストレスをかけないような内容としていただければと思いますし、各国で運用が異なると紛争の元ともなりますので、多国間条約の中で明記をしていただきたいと思います。

〔利益Bと移転価格ルールの関係〕

それから最後に3点目は、本日の利益Aの議論からは少し離れてしまいますけれども、より多くの企業が射程に入る利益Bと既存の移転価格ルールとの関係性についてコメントさせていただきたいと思います。

利益Bは基礎的なマーケティング・販売活動に関わる販社の利益をあくまで既存の移転価格ルールの範疇で標準化するものというふうに理解しております。しかしながら標準化を重視し過ぎると移転価格ルールから逸脱することになりかねないと思っております。

これは1つの例ですけれども、販社の取引形態には売買契約に介在するバイセル取引と、介在せずにコミッションを受け取るコミッションエア取引があります。これらの取引は形態こそ異なりますけれども、バイセル取引についてもコミッションエア取引同様に価格変動のリスクを取らずに販売サービスの提供を行うのみの場合もありまして、機能リスクの観点からはディストリビュータというよりはサービスプロバイダーとして扱われる、そういった場合があると思います。しかしながら基礎的なマーケティング・販売活動の定義を契約形態に基づいて決定した場合には、バイセル取引が一律に利益Bの対象となり、利益水準指標が一律リターン・オン・セールス（売上高営業利益率）になってしまうということが起こり得ると思っております。標準化を目指す方向性自体は理解できますけれども、その結果、移転価格ルールを外れてしまうのでは本末転倒などがあります。

それから既存のAPAがある場合もAPAの内容と矛盾が起きて、APAの更新が危ぶまれるという事態も想定されます。そうした中で利益Bに関するIFでの議論が移転価格ルールを尊重する形で行われるようにご尽力いただければありがたいと思います。私からは以上でございます。

（吉村） 坂東さんどうもありがとうございます。それでは続きまして本田さんからご意見、ご質問を頂戴したいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。



(本田) 本田です。西方さん、今日は2つの柱の大枠合意の検討状況についての詳細な資料とご説明ありがとうございました。大枠合意の細部を詰めるという非常に困難な作業に改めて敬意を表する次第です。私の方からは、国際課税の実務と理論の双方に関連する観点から意見と質問を3つさせていただければと思います。

〔多国間条約と国内法の改正〕

1つ目は多国間条約と国内法の改正という点ですが、来年2023年の前半に多国間条約の署名予定という形でスケジュールが再設定されたところですが、多国間条約におきましては我が国と条約を締結していない国も参加するものと思われる。従いまして、内容としては既存の条約の規定の修正と、それから租税条約の未締結国との間では新たな課税権の設定という形で混在するような形となり、この点が多国間条約の技術的にも難しい論点の1つではないかと考えております。多国間条約では、この点についてどのように対応する予定か教えていただければ幸いです。また、各国では条約の批准に加えて国内法の改正も必要とされております。租税条約によって新たな課税権を設けるということではできないと考えられておりますので、国内法で対象法人に対して外国法人課税を新たに設けるような大掛かりな改正になるのではないかと考えられます。国内法上の固有の論点としては、手続き面なども含めて、こういった論点が検討対

象となっているか教えていただければ幸いです。

〔多国間条約の発効〕

2点目には、多国間条約の発効という点ですが、第1の柱の利益Aの検討の進捗状況をまとめたプロGRESSレポートのカバーノートでは、多国間条約の発効は、利益Aの新課税権の対象となる企業の大半が所在する居住地国及び利益Aの課税に伴い二重課税の排除を求められる主要国を含む、Critical Mass of Countriesの批准が条件となるという形で示されております。多国間条約の発効にこのような条件が付された背景、それから対象国の範囲はどのようなものになるのか教えていただければと思います。この点につきましては、米国では最近租税条約の批准の状況が遅延しており、それから、現在の議会の状況などを踏まえますと、利益Aの多国間条約の実現へのハードルが一層高まるのではないかというふうにも考えております。

〔税の安定性〕

3点目には、先ほどもコメントで出しましたが、税の安定性という点です。昨年10月の大枠合意では、税の安定性については、対象企業は利益Aに関する二重課税など全ての紛争について義務的・拘束的紛争解決の対象とされる一方、新興国・途上国では紛争処理の経験、それから執行能力の不足などがあることから、途上国については選択的な紛争解決を認めるという形で新興国・途上国の懸念への対処が図られていると思われます。途上国への配慮の部分が拡大する場合には、この税の安定性への影響も大きいと思われますが、この枠組みについて現在の議論の状況は如何か教えていただければと思います。私の方からは以上です。

(吉村) 本田さん、どうもありがとうございます。それではお三方からご意見、ご質問を頂きましたので、西方さんの方からご回答いただ

ければと思います。西方さんよろしく願いいたします。

(西方) かしこまりました。皆様さすが国際課税に非常にお詳しい先生方でいらっしゃるのです、とても示唆に富む色々なコメント、ご意見、ご質問を頂きましてありがとうございます。私の方から似たようなご質問については少しまとめた形で順不同でご回答させていただきますが、ご了承ください。

〔国際合意と国内法の見直し〕

まず国際合意とその国内法の見直しにあたり青山さんから、今後のIFの議論の進捗の見通しと国内法制化のタイミングについてのご質問を頂きました。現在第2の柱について実施細目のようなものに当たります、Implementation Framework というものが議論されており、交渉中です。実は、この細目に我が国が法制を整備する上で必要となる詳細な点がかなり含まれており、他の国、ヨーロッパだと必ずしもそこまで細かいところまでは法律に書かないかもしれませんが、日本の法律はどちらかと言うと比較的細かく書く方なので、現状はImplementation Framework で議論されているものがきちんと決まるということを待っている状況です。こうした論点が早く明確になるようにOECDにも働きかけていますし、7月にアメリカのイエレン財務長官が来訪されたときにも、日米財務大臣会談がされたその後の共同声明で、早期のImplementation Framework の合意を求めるという一文を入れたりしております。ただ、ここはなかなかマルチの交渉の場の話なので、今の時点ではまだ確たることを申し上げられる状況にはないのですが、とにかくなるべく早くファイナライゼーションしてほしいと思っています。

外国の動きについてもお話がありましたとおり、アメリカのインフレ抑制法（Inflation Re-

duction Act）の方には、第2の柱を踏まえて当初盛り込まれると見込まれていたGILTI法案の見直しというものが盛り込まれておりません。新たに似たような形の15%の法人代替ミニマム課税というアメリカ独自のミニマム課税といった制度は導入されましたが、それは第2の柱の担保となるべきものとは異なるというふうに理解しております。他方でEUあるいはイギリス、韓国、これらの国においては第2の柱の法制化に向けた動きが活発に見られますので、こうした国々の動向をよく注視していきたいと思っています。我が国の第2の柱の法制化のタイミングにつきましては、こうした点も踏まえて外国の様子、あるいはImplementation Framework の交渉状況などを踏まえて、令和5年度以降の税制改正における国内法の改正、整備を考えています。

〔既存の一方的措置の廃止〕

続きまして青山さんからDST（デジタル・サービス・タックス）の廃止の対象やタイミングについてご質問頂きました。この点については、今後第1の柱の多国間条約の策定過程で、その廃止すべき既存のDSTのような一方的措置のリストを作ったり、それからその廃止のタイミングを決めたり、将来導入してはいけない一方的措置というものの定義について合意しようということを現在交渉しておりまして、それがまとまれば明確化するということだと思えます。昨年10月の合意自体は、ご案内のとおりIFの中の合意なのでG20の諸国も当然ですし、かなり多くの国が入っており、そこで一方的措置は廃止するというところで一応は合意したというふうに思っておりますので、そのように進むと良いなと思っております。

ご指摘がありましたのは、EUのデジタル賦課金（Digital Levy）については、当初コロナ禍からの経済復興等のための新たな財源として導入が検討されたというところがありましたが、昨年10月の合意を経て昨年の12月に欧州委員会

から提案された財源計画案においては、第1の柱の実施に伴う税収の一部をEUの財源とするという提案が出されていると認識しております。報道によると欧州議会における議論において第1の柱が実施されない場合にはDigital Levyの提案を検討すべきという議論がされているそうです。

〔仕組みの複雑さの解消〕

続きまして坂東さんから第1の柱と第2の柱について仕組みの複雑さというものを緩和する意味で、合わせられるところは合わせた方が良く、なるべく簡素な制度にすべきというご指摘を頂きました。これは非常に我々も大事な視点だと認識しております。第1の柱というのは先ほど申し上げましたとおり、経済のデジタル化によって既存の国際課税原則ではなかなか市場国で十分な課税ができないといった問題に対応するものであり、これまでにない新しい制度となっております。そのために市場国への適切な課税権の配分のあり方とか、既存のPE原則の下で既に課税された利益との調整、先ほどのMDSHの話ですけれども、そういった検討すべき論点がどんどんと生じてきている状況です。これをなるべく多くの国が参加し、受け入れてもらえるような制度にするという意味で、論点が非常に多岐にわたり複雑な交渉になっている面があります。

何とかこれを一貫した内容として構築するために各国が努力しておりますが、この反面として先ほどご指摘のあった、既存の国際課税の仕組みとは大分異なる仕組みになっているというのが事実だと思います。全体として制度的な一貫性を保ちつつ制度としてワークするという、実態として動くということはおっしゃるとおり非常に大事ですので、ビジネス界からもそのパブリック・コンサルテーションなどの機会を通じて、制度の明確化あるいは簡素化のご意見を今までも頂いていますし、これからも頂きたいと存じます。ただ、OECD事務局も大分忙し

そうで、次々とペーパーを出さなければいけないような状況なので、そこら辺は色々見ながらやらなければいけないと思いますけれども、財務省としましても、今日のような租研の場も含めて色々な場で皆様のご意見を頂きながら、OECDへのインプットに活用したいと考えております。

〔マーケティング・販売利益セーフハーバー（MDSH）と利益B〕

それから青山さんからマーケティング・販売利益セーフハーバーやあるいは利益Bの関係についてご質問頂いたというふうに考えておまして、このマーケティング・販売利益セーフハーバー、MDSHと利益Bの関係については、直接的に申し上げますと、実は今回プログレスレポートにおいて示されたセーフハーバーの条文案そのものを見ると、その国別に計算される残余利益に着目する形になっており利益Bそのものの数字というか記号が含まれていないということなので、そこに直接的な関係は一応はないという形になっています。ただ実態としてはもちろん関係しますので、利益Bについては移転価格に関する紛争を減少させ、納税者の予見可能性が高まるという期待がある一方で、行き過ぎた標準化というものに対する懸念もご案内のとおり、あります。また、独立企業原則を毀損するという懸念も作業部会の中でも議論がありまして、結構この議論は活発に行われております。引き続きIFの中でも色々と議論されていくと認識しております。

このマーケティング・販売利益セーフハーバーの調整額の算定において、先ほど出ましたこのPEP（Portion of Elimination Profit）の算定方法、それからMDSHの適用に係るデミニミス基準につきましては今後詳細な議論がまきに行われる予定です。この設計自体が、実は二重課税除去のアプローチをかなり参考にしていうといった議論が今までもありますので、見通しとしては、この二重課税除去に用いられる

色々な指標がベースになる可能性はあるというところですが、いずれにしてもそのセーフハーバーに合った形でそれを少し修正していくという議論になるのでは、というふうに見ております。

〔利益 B と既存の移転価格税制のルールの関係性〕

坂東さんから利益 B と既存の移転価格税制との関係性についてご指摘いただきました。要するに、この利益 B に関する議論が既存の移転価格税制を尊重する形で行われるべきといったご意見を頂いたと存じます。利益 B というのはご案内のとおり昨年10月の合意で、いわばキャパシティが低い途上国などのニーズに焦点を当てて国内の基礎的マーケティング・販売活動の独立企業原則の適用を簡素化、合理化するというふうに述べられておりますところ、基礎的マーケティング・販売活動とは一体何なのかという定義の問題や、どのような取引形態が対象になるかという点が今まさに活発に議論されているところですし、そのバイセル取引のみの狭い範囲に限るべきという国と、コミッション取引とかセールスエージェント取引などを含めたより幅広い範囲の取引を対象とすべきという国と意見が少し分かれている状況です。

いずれの場合であっても、ご指摘のような契約は形式としては売買契約だけれども、機能やリスクはサービスプロバイダーに相当しているという場合、サービスプロバイダーという経済的実態に合った Profit Level Indicator（利益水準指標）によって独立企業間価格を算定すべきということであります。従って、こうした取引に典型的な売買契約の Profit Level Indicator があります売上高営業利益率をもし一律に適用していくことになると、独立企業原則を毀損するということになりますし、既存の APA にも影響を与えかねないという懸念については我々も認識しております。

他方でキャパシティの低い国のニーズという

観点から言いますと、利益 B を可能な限り標準化して利便性を確保すべきという主張も強く、昨年10月の合意事項に基づいてどのような標準化が適切か、現在、作業部会において、先ほど申し上げたとおり非常に活発な議論が行われているところです。実は現状では、その途上国に加え、途上国ではない二重課税事案を多く抱える国も、利便性を寧ろ重視してこちらに支持をするという動きも広がってきておりまして、議論の方向性はかなり予断を許さないという状況かと思っていますので、我々としてもご指摘を頂いた懸念も念頭に置きながら取り組んでまいりたいと思っています。

また利益 B の具体的な執行方法については強制適用（mandatory）にするのか、選択適用（elective）形式にするのか、それから反証可能（rebuttable）オプションを設けるかというところについては、議論が引き続きなされているところです。

〔ソースルール〕

それから青山さんから、ソースルールについてのさらなる簡素化などのその方向性についてご質問を頂きました。また坂東さんからは、ソースルールについてバリューチェーン全体について過度なストレスをかけないような内容にしたいというご意見も頂きましたので、ソースルールに関連するものとしてまとめてお答えさせていただきます。個別に列挙された最終顧客への配送場所である Enumerated Indicator の情報がもし得られない場合には、Another Reliable Indicator とか Alternative Reliable Indicator といった対象企業独自のある程度柔軟な指標の使用が認められており、さらにその収入のカテゴリーによっては指標がもし入手できない場合は、マクロ経済データに基づいて収入を按分する配分キーの使用も認められておりますので、対象企業の販売先とか卸売業者が対象企業からの協力要請に応じなければならない、何か義務的な制度になるということでは必ずしもな

いという点にご留意頂きたいと思います。

それから卸売業者経由の販売や部品販売について、最終販売地を特定するための合理的なステップ (Reasonable Steps) の意義については、今回の利益 A 進捗報告書のパブリック・コンサルテーションでも数多くコメントが寄せられておりますので、全体的にビジネスの事務負担が過大にならないようにしなければならないということや、あるいは各国においてはなるべく統一的な運用がされるべきだということの重要性を認識しておりますので、そのような観点からさらに議論に参加していきたいと考えております。

〔多国間条約と既存の租税条約・国内法〕

それから本田さんから、多国間条約について既存の租税条約の規定の修正あるいは条約の未締結国との間でどういう形で新たな課税権が生じるのか、それから国内法としても固有の論点として手続き面も含めてどういう検討対象があるのかというご質問を頂きました。この点につきましては、まず利益 A を実施するための多国間条約というものは、既存の租税条約がある場合とない場合とにケースを分けて規定せず、新たな課税権の配分や紛争解決に係るルールを統一的な形で規定した条約になると見込まれます。それが既存の租税条約による制限、例えば「PE なければ課税なし」という制限をオーバーライドすると同時に、既存の租税条約の有無に関わらず、利益 A の統一的な実施を可能にするという枠組みを構築しようという形で現在まさに、交渉されております。

利益 A というのは、そもそも全くこれまでにない新しい制度になりますので、多国間条約で課税権を認めるということにとどまらず、その課税根拠となる国内法の整備が我々としても必要になると考えておりまして、それはご指摘のとおりです。課税ルールの多くの部分は条約と国内法で共通して規定することになりますけれども、国内法固有の論点としては、例えば申

告手続きの簡素化とかそういった執行面の論点が非常に大きいのではないかと考えております。それから具体的な議論の内容は中々現時点では細部までは申し上げられないのですが、10月の公表が一応見込まれておりますので、その10月の公表に向けて執行に関するパブリック・コンサルテーションの文章の作成が今、鋭意行われていると理解しております。

〔多国間条約実現の見通し〕

本田さんから重ねて多国間条約の発効に必要なそのクリティカルマスの範囲や背景など、それからこの多国間条約の実現の見通しについてご質問いただきました。利益 A というのは多国間で統一的な形で課税権を配分するというものですので、最終親会社の所在地国が参加することが非常に大事ということと、それから二重課税の除去義務を負う国、これは先ほど申し上げた軽課税国を含めてですが、そういった国がなるべくたくさん参加して初めてワークする多国間条約といった性格もありますので、そういう意味ではそういう国が多数参加して開始することが望ましいと考えております。クリティカルマスの具体的な要件というのは、実はまだ議論中ですのでここで申し上げられないのですが、やはりより多くの国の参加を求めると、それを待たなければいけないなど、時間的な遅れが生じますが、他方で早く少数だけでやっても実効性がないということで、この2つのバランスを取って決めていくのかなというところです。

他の国の批准の見込みというのを見通すのはなかなか難しいのですが、利益 A の実施を実効性あるものとする観点からは、おっしゃったとおり、やはりアメリカを含む多くの国が早期にこの多国間条約に参加することが重要であるということですし、その各国にとって受け入れ可能な内容にならざるを得ないということで、日本としても引き続き積極的に議論に参加していきたいと考えております。

〔税の安定性〕

本田さんから税の安定性について現在の状況のご質問を頂きました。第1の柱に関する税の安定性 (tax certainty) の議論ですが、これはご案内のとおり2つありまして、利益Aそのものについての certainty と、利益Aに「関連する争点」(related issues) についての certainty です。後者はすなわち移転価格税制やPE課税の話ですが、2つはそれぞれ別個の制度として検討されておりまして、前者の利益Aそのものについての安定性については、途上国を含め、全ての関係国において義務的・拘束的な紛争解決が確保されることになっております。

他方、後者の利益Aに「関連する争点」に係る certainty については、一定の途上国に選択的・拘束的紛争解決メカニズムの適用を認めるという形になっておりますが、この選択的・拘束的紛争解決メカニズムの対象国は、パブリック・コンサルテーションの文書に条件が示されておりまして、世界銀行の分類で低所得国から upper middle income countries (高中所得国) 以下の国であるというのが1つ目の要件です。2つ目がOECD又はG20の加盟国ではないということ。3つ目が、BEPS行動14のピアレビューにおいて相互協議に関して改善を要するという評価を受けていないこと。4つ目が、その相互協議統計上、暦年末の繰越件数が直近3年の平均で10件未満であることです。このような方向で議論されておりまして、経験や執行能力の不足の面で懸念を持つ途上国への配慮と、税の安定性への影響とのバランスをとるべく検討されてきたものと理解しています。少し長くなりましたが、以上でございます。

(吉村) 西方さん、どうもありがとうございます。最新の議論状況まで反映していただき、率直かつ分かりやすいご回答をありがとうございます。それでは以上で第1部の市場国への新

たな課税権の配分について終わらせていただきます。引き続き第2部、グローバル・ミニマム課税に移りたいと思います。それではまた同じく西方さんからご説明をお願いいたします。

Ⅲ. グローバル・ミニマム課税

1. グローバル・ミニマム課税の概要

(西方) 続きまして第2の柱についてご説明させていただきます。7ページに戻っていただけますでしょうか。

〔第2の柱(グローバル・ミニマム課税)〕 国際課税 (西方) (7ページ)

先ほど第2の柱の3パターンの課税の仕方をこちらでお示し致しました。復習になりますが、対象となる企業はPillar 1の場合と違って年間総収入金額が7.5億ユーロ、約1,000億円以上の売上がある多国籍企業が対象です。各国ごとに最低でも実効税率が15%になるように課税をするというのが目的の仕組みで、3パターンの課税の仕方があるという点を7ページでお示ししております。

〔国内ミニマム課税(QDMTT)のイメージ〕 国際課税 (西方) (27ページ)

27ページに飛びますが、こちらの3つのうちの一番下にあるQDMTTについて、日本でも導入しようと現時点では考えております。日本の場合、ご案内のとおり、国・地方を合わせての実効税率は大体30%、29.74%ですので、15%以下になることはないのではないかと普通は思われるわけですが、例えば、国税の租税特別措置を多く活用して、実効税率がぐっと下がって15%を割るケースもあるかもしれません。あるとしてもごく少数だとは思いますが、例えば、そのような15%を割るような形で租税特別措置等により実効税率が落ちてきた場合、ここにはその15%に戻すための、この右側の小さい上の

矢印がありますが、ここに QDMTT 課税をするための法制を立法するということになります。これは我々が何か稼ぎたいというよりはむしろこれをやらないと、例えば、日本企業の子会社が、第2の柱を立法しようとしているイギリスやフランスにあった場合には、イギリスやフランスからこの日本の親会社につき UTPR 課税を受けてしまう可能性があるということになりますので、外国からそのような Pillar 2 に基づく課税を受けないためのディフェンスとして、この立法をした方がよいと考えております。

〔第2の柱（所得合算ルールのイメージ）〕 国際課税（西方）（28ページ）

続きまして28ページが所得合算ルールのイメージです。こちらは IIR によるミニマム課税のイメージです。まず、その日本の企業の海外子会社について、図にありますとおり、財務諸表の税引前利益を使用しつつ、ここから灰色の部分、つまり有形資産の簿価と支払給与の5%を課税ベースから除外した上で、計算した実効税率と15%の差分の税率を掛けます。先ほど申し上げた適用除外というこの灰色の部分のカーブアウトと言いますが、この部分はその優遇税制等によって事業実態のある企業の誘致を図っている国やそれを利用している企業に一定の配慮を示すという観点で盛り込まれております。

2. GloBE ルール適用プロセス

〔GloBE（Global Anti-Base Erosion）ルールの概要〕 国際課税（西方）（29ページ）

次に29ページで、GloBE ルールの全体像をお示ししています。ステップは大体5つに分けられまして、まず適用対象となるグループ企業をどうやって特定するかというのが Step 1。特定後、所得をどう定めるかというのが Step 2。それからその対象租税をどういうふうに調整するか、あるいは、例えば、日本の CFC 課税のようなものとどう調整するかというのが Step 3。それから実効税率が15%を超えるのか

下回るのか、その実効税率の計算方法を示すのが Step 4。それから実際にどうやって IIR や UTPR によって課税するのかというのが Step 5 です。

〔Step 1：適用対象となるグローバル企業及び構成事業体（Constituent Entity）の特定〕 国際課税（西方）（30ページ）

まず GloBE ルールの適用プロセスの Step 1 ですが、こちらでその適用対象となる企業、あるいはその子会社などを特定します。ここでは、第1の柱とは全く違うやり方でして、先ほど申し上げましたとおり、まず連結ベースで7.5億ユーロのグローバルな年間総収入の有無を基準として判定するということで、直前の4会計年度のうち、2会計年度以上でこの閾値を満たすグローバル企業グループが対象です。次にそのグループの中でも色々な持ち分とか支配関係の子会社とか支店とかそういうものが含まれていますが、基本的にはその連結財務諸表上の連結対象とされる子会社、支店、これには法人のみならず別個の財務諸表を備えるようなパートナーシップなども含まれます。以下は少し細かいので省略致します。次に31ページです。

〔Step 2：GloBE 所得・損失（GloBE Income or Loss）の決定〕 国際課税（西方）（31ページ）

GloBE ルール適用プロセス②ということですが、ここではその課税上の所得と損失を決定します。まず各事業体は、最終親事業体の連結財務諸表作成のために準備される、グループ内の取引相殺前の個社の財務諸表上の純利益をスタート地点として所得と損失の計算を行います。この場合、個々の事業体の財務諸表は、連結財務諸表で使用されている、IFRS の他、その主要国で一般的に受け入れられている会計基準、日本の J-GAAP などに基づいて作成される必要があります。Step 2-2 にありますとおり、その各事業体の子会社等の財務会

計純損益に対して、主に税務・会計間の差異調整を目的としてここに書かれているような調整を行います。国際海運所得の話は省略しまして、32ページにまいります。

〔Step 3：調整後対象租税 (Adjusted Covered Taxes) の決定〕 国際課税 (西方) (32ページ)

この Step 3 が調整後対象租税の額を決定するところでありまして、財務諸表上の当期税金費用に計上された対象租税の金額をベースに調整を加えるということでもあります。これはその税効果会計をベースとした繰延税金調整総額を対象租税に加算、減算することで調整するということと、例えば本店所在地国、日本において CFC 課税をされている場合などには、その実際の所得が発生している国・地域の構成事業体に CFC 租税を配分する、これをプッシュダウンと呼んでおりまして、次の33ページにそのプッシュダウンの図があります。

〔STEP 3-3：対象租税の他の構成事業体への配分〕 国際課税 (西方) (33ページ)

特に図の右側がその CFC 課税の例でありまして、例えばこの真ん中の A 国がもし日本だった場合には、その日本の C 社 (親会社) に対して日本が CFC 課税をした場合には、その CFC 課税の基となった外国子会社 D が所在する B 国の実効税率を計算する上では、日本で課税された CFC 課税分をその B 国での納税分にいわば足し上げて、実効税率計算上はかさ上げしてもよいというルールになっております。続きまして34ページにまいります。

〔Step 4：実効税率 (ETR) 及びトップアップ税額 (Top-up Tax) の計算〕 国際課税 (西方) (34ページ)

Step 4 では実効税率をどう計算するか、それによってどうやってトップアップ税率、上乗せ税額を決めるかというところです。一番下の

計算式をご覧くださいと、実効税率というのはまずその1つの jurisdiction ごとに、そこに所在する子会社や支店などの構成事業体の全ての調整後対象租税を足し上げて、それをその同じ jurisdiction 内に所在する構成事業体の全ての所得を足し上げたもので割るということで計算します。これがもし15%より少ない場合には、その差分の税率 (トップアップ税率) と、下の対象所得、つまりその国の所得から先ほど申し上げたカーブアウト部分を差し引いた部分を課税ベース額として求めて、掛けることでトップアップ税額が決まるという仕組みになっております。

それから付け足しますと、少し上のところに Step 4-3 のセーフハーバーという箇所があります。これは実効税率が15%を超える可能性が高い国・地域に関する実効税率計算を不要とするなどの簡素化措置について、実施枠組み (Implementation Framework) の中で検討・開発予定で、具体的にどういう形でセーフハーバーを設定するかということを議論しておりますが、産業界の皆様からご要望があった、いわばこの国・地域を指定して、この国だったらもう計算しなくていいというホワイトリスト方式というのは、実は OECD ではあまり理解が得られておらず、ここはホワイトリストの意味ではありません。ですが、他の意味でセーフハーバーの手法を現在議論しているところとご理解いただきたいと存じます。

〔Step 5：所得合算ルール (IIR) と軽減税所得ルール (UTPR) の適用〕 国際課税 (西方) (35ページ)

35ページにまいりますと、所得合算ルールと軽減税所得ルールの実際の適用の場面です。原則はこちらにありますとおりトップダウンアプローチと言われており、例えば外国子会社の実効税率が15%未満であるために、その親会社が所在する日本が、日本にある親会社に課税するという場合ですが、そういう場合は日本にある

最終親会社にまずは IIR をかけることを優先するという原則があります。もし仮にその最終親会社がある国が第2の柱に伴う国内法制をまだ立法していないという場合には、その次の中間親法人のある国が IIR を課すことができるということです。例えばアメリカに最終親会社があった場合には、今回アメリカは第2の柱に係る法制を導入していないので、次の中間親法人のある国が IIR を課すことになると考えられます。あとは、例えば親会社が QDMTT を導入していない軽課税国に所在している場合、子会社がある日本が UTPR を導入している場合にはその子会社が存在する国の側が UTPR として課税することができます。これは UTPR が、IIR が発動されない場合のバックストップとして機能していると言えるかもしれません。

3. 各国の取り組み状況

〔諸外国における第2の柱（GloBE ルール）の実施に向けた取り組み状況〕国際課税（西方）（36ページ）

36ページには各国の法制の状況が書いてあります。先に申し上げてしまったところがありますが、まず欧州の方は、実はハンガリーが EU 内の全会一致をブロックしているという状況でありましたが、この9月9日にドイツ、フランス、イタリア、スペイン、オランダの5か国の財務大臣クラスが共同声明を発行しており、ハンガリーの反対でたとえ全会一致に至らない場合であっても、これらの政府は立法するという強いコミットメントを示したという状況であり、2023年に実施するという強い決意を示したということがあります。

それからアメリカは先ほど来申し上げてますとおり、当初 Build Back Better 法案に第2の柱に対応した立法が盛り込まれる予定だったのですが、最終的に議会で成立したインフレ抑制法（Inflation Reduction Act）では GILTI は改正されなかったということで、アメリカ独自のミニマム課税というものが持ち込まれました。

しかし、これは第2の柱が求めるものとは似て非なるものということで、第2の柱に対応したものにはなっていないと理解しております。

イギリスの場合はここに書いてありますとおり、既に本年7月に「Multinational Top-up Tax」という法案を公表し、来年末、2023年末以降に開始する会計年度から適用するということを予定しているそうです。

〔新たな国際課税制度に係る今後の検討スケジュール〕国際課税（西方）（37ページ）

37ページは今までのまとめのようなところではありますけれども、先ほど8ページでも触れましたように、第1の柱に係る多国間条約の方は2023年前半の合意と署名を目指し、2024年中に発効を目指す一方、第2の柱については各国とも2022年中の国内法改正と、2023年（一部は2024年）の実施が目標とされております。日本に関しては先ほど申し上げましたとおり、現時点では第2の柱についてはこの IIR・UTPR・QDMTT の3つのパターンの導入を図るべく、可能な限り本年末の与党の税制改正プロセスにお諮りして、来年の通常国会に提出していくことを目指したいと考えております。以上です。

Ⅳ. グローバル・ミニマム課税に対する意見・質問

（吉村） ありがとうございます。いよいよ国内での法制化作業も今後進められていくことになるかと思います。皆さまのご関心も高い分野であろうと思いますが、詳細にご説明いただきましてどうもありがとうございます。それでは先ほどと同様、パネリストのお三方から今、頂いたご説明に対するご意見、ご質問を頂戴していきたいと思います。最初に青山さんよろしく願いいたします。

(青山) 第2の柱についての詳しいご説明ありがとうございました。特にモデルルールが発表されコメントリーが詳細を明らかにしたことによって、かなり具体的な内容が明らかになったということで、しかもそれに加えて今現在の検討状況についての詳しい説明を頂戴しました。私からは3点ほどコメントさせていただきます。

〔国内ミニマム課税〕

1番目は国内ミニマム課税についてです。GloBEルール構想の中で予測されていた高課税国における追加税収効果については、今回この国内適格ミニマム税が登場することによって大きく減殺されると思われますけれども、これを内包したルール構想はBEPSへの最終処方箋、あるいは法人税を巡る底辺への競争への処方箋としては有効である点で評価すべきであると思います。ただし、適格性に関する要件合致如何のモニタリングは重要であって、ピアレビューで確保する方策などについて、租税競争プロジェクトをけん引してきた我が国は中心的な役割を期待されるのではないかと思います。先ほど西方さんからは既にこの国内適格ミニマム税について、我が国も実施する方向で検討とのご説明がありましたので、今後の方針はよく分かりました。

〔実施フレームワーク〕

2点目は実施フレームワークについてです。これは第1の柱に比べて7.5億ユーロということで閾値が低く対象法人が多くて、新規に発生するGloBEの情報申告書などを含めた納税義務者のコンプライアンスコストは大きくなると思います。その上で、これらに関する多くの事項の決定が実施フレームワークの方に任されています。特にビジネスの方で関心を持っているのは、実効税率の計算ということになると思います。というのは、我が国も含めてCFC税制をやっているところでは、その下での実効税率の計算という既に義務付けられたものがあっ

て、それと並行していくことによる負担の増加、これが大変気になっているところです。先ほどホワイトリストはどうもOECDではあまり理解が得られないということがありましたが、いわゆるセーフハーバーとして例えばCbCRの活用とか情報のテンプレート化など、こういったものについては、ビジネスからの要望が高いと思います。またその最終親事業体等での統一提出、それから当局間協定による同情報の共有など、こういったものもCbCRでの経験がありますので、これらを生かした簡素化がうまく図れればいいなと思います。これらの内容についての検討状況について追加的な情報がありましたらお教えいただきたいと思います。

〔CFC税制との関連〕

3点目は先ほどのご説明では触れられておりませんが、CFC税制との関連という問題です。今回このGloBEルールを国内法制化しますと、低課税国への租税回避的な所得移転に対して適用されてきた従来のCFCルールと課税範囲がかなりの部分重なることとなります。CFCルールについては我が国のハイブリッド方式での対応が近年複雑化してコンプライアンスコストが不当に高まっているという指摘が産業界から根強くあります。両制度の立法趣旨の違いから今回のGloBEルール追加後は、第1の柱と同様CFC税制とGloBEルールの並行施行とならざるを得ないと思いますけれども、重複するコンプライアンスコストを考慮してCFC税制の簡素化を期待する声が大きくなっています。BEPS行動3の勧告(2015年)におけるBEPS防止機能強化に向けたCFC税制への提言は、幾つかのオプションを示すにとどまっています。単一の制度提言を行っていません。デジタル化の中で議論された内容も踏まえて、ある意味もう一度行動3のあり方を考える必要もあると思われ、特に我が国では経済活動基準の中で営業実態の時代変化に沿わない形式的な事業基準のあり方が問われ続けてきており、こ

の点について個々の重要な修正が行われてきました。それらも踏まえて、今回 CFC 税制を見直す良いきっかけになると考えます。

なお立法趣旨の違いに加えて、GloBE ルールが7.5億ユーロの閾値で適用されるのに対して、CFC 税制は中小企業それから個人も対象とする制度立て付けであることから、移転価格と利益 A の関係と同様、双方のカバー領域を相互代替的な位置付けにはしにくいと思われます。令和 4 年の税制改正大綱で既存制度との関係にも配慮しつつという表現がありました。これに関してはもう既に経済産業省から来年度の改正要望が出たと伺っていますが、このような提案に対し、どのような検討がなされているのか、もし現時点で可能でしたらコメントいただきたいと思います。

(吉村) 青山さんどうもありがとうございます。それでは続きまして坂東さんにご意見、ご質問を頂きたいと思います。どうぞよろしくお願いいたします。

(坂東) 私からは少し多くなってしまいますが、Pillar 2 は産業界の関心の高いところですので、5 点質問・コメントさせていただきたいと思います。

〔実務ガイダンス〕

まず 1 点目ですけれども、実務上分かりやすいガイダンスが必要だと思います。本日 Pillar 2 全体の内容を大変コンパクトに分かりやすくご説明いただきましたけれども、細部を見ていきますとやはり非常に複雑な制度になっておりまして、数百社にものぼり得る子会社全てにこれを適用することを考えますと、適切に申告納税を行えるか不安のあるところ です。親会社が欠損の場合でも CFC 税制に基づく税額のプッシュダウンを行うことで良いか等、制度自体に

不明瞭な点もありますので、納税者の正確な税務処理に資するガイダンスが必要と考えております。

また制度だけではなく運用面でも不明瞭な点があります。例えば GloBE 所得を算定するために使用する子会社の財務諸表は連結財務諸表の基礎となる数値を使用することとされていますけれども、通常、連結財務諸表の基礎となる子会社の財務数値は速報値であって、かつ桁も丸めた数字ということになります。期末後数カ月以上かかる各子会社の確定値を待つのは現実的ではありませんので、税務上も会計上の重要性の考え方を受け入れて速報値を許容することによって良いのか、明確化が望まれるところです。あとは非連結の子会社や決算期のずれた子会社の財務数値もいつのものを使えば良いか明確ではないと思います。こうした運用面についても、特に実務上の柔軟性に配慮した形でガイダンスの発出をお願いできればと考えております。

〔導入スケジュール〕

2 点目は少しくどくなって恐縮なのですが、導入スケジュールについてです。英国が国際合意から 1 年遅れの 2024 年からの導入を決めたほか、先ほど欧州の 5 カ国の共同声明のお話もございましたが、EU としても 1 年遅れを想定していると理解しており、韓国、スイスも同様と聞いております。2023 年からの施行ではやはり準備期間が不十分というのは国際的にある程度共通した見方になっているように思うのですが、そうした中で日本が国際合意おりの履行に拘るとすればその理由は何か、仮に導入時期を遅らせる可能性があるとしたらそのきっかけは何か、先ほどご説明いただいたポイントとやや重複しますが、補足できるようなところがあればご教示いただければと思います。

〔執行の簡素化と実務負荷の軽減〕

3 点目は執行に関する簡素化と実務負荷の軽減

減についてです。まず、GloBE 情報申告書は原則として各国の構成事業体が各国当局に提出することとされていますが、CbCR 同様、親会社が自国の税務当局に提出して、それを税務当局間で情報交換するというのが合理的だと思います。当局間で協定を結んでいる相手国宛てであれば、親会社所在国経由での提出が可能ということではありますけれども、なぜ全ての国に協定締結を義務付けないのか疑問に思っています。仮に協定締結の義務付けが難しい場合でも、日本としてできるだけ多くの国を協定に巻き込んでいただきたいと思います。

それから QDMTT についてですが、こちらは GloBE ルールと同様の計算方法に基づくものだと思いますので、GloBE ルールと同様のプロセスで算定するのが効率的ということになります。そうしますと、情報収集や集計、それから税務調査対応、こういったものに親会社の相応の関与が想定されると思っています。従いまして、もし各国でルールが異なるようなことがありますと多大な実務負担が懸念されますし、その目的に照らしても、国ごとの裁量を認めずに GloBE ルールに基づくトップアップ税と同一の計算方法で統一すべきだと思います。またそもそも QDMTT を導入している国についてはセーフハーバーとして除外するということでも良いのではないかと思います。これらの論点に関しまして、Implementation Framework の議論の方向性を含めて、可能な範囲でお考えをお聞かせいただければと思います。

〔将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性〕

4 点目は少し気が早いかもしれませんが、将来的な Pillar 2 のルール見直しの可能性についてお伺いしたいと思います。先ほども申し上げましたとおり Pillar 2 はルールが非常に複雑であり、実際に運用していく中で色々和不合理な点が見つかる可能性もあるのではないかと想像しております。例えば先般、アメリカでインフレ削減法に基づいて導入が決まりました企業利

益に基づく最低税について、これはいったん納税すると将来の法人税と相殺できるクレジットになるということですが、Pillar 2 の実効税率の計算上、こうしたクレジットは発生時ではなく使用時に税の軽減効果を認識するものであるため、使用時に実効税率を押し下げて、結果としてトップアップ税が生じる可能性があるという見方があるようです。仮にこの見方が正しいとしますと、まさにアメリカが課税を強化するために入れた税制によってむしろトップアップ税が生じてしまうということになりますので、目的に適合しない課税が行われることになるのではないかと考えております。この例は別にしましても、あらかじめルールの見直しを検討する仕組みを用意しておかない限り、なかなか運用開始後に見直しに着手することは困難なのではないかと懸念しており、この点についてお考えをお聞かせいただければと思います。

〔CFC 税制の位置付けの再整理、事務負担の軽減〕

5 点目は青山さんもコメントされていましたが CFC 税制との兼ね合いについてです。Pillar 2 は今でこそ税率引き下げ競争の防止とレベルプレイングフィールドの確保に焦点が当たっておりますけれども、特に当初はより CFC 税制の目的に近い、軽課税国への利益移転による税源浸食の防止という目的が前面に出ていたように思います。その軽課税国への利益移転はすなわち租税回避行為であり、税率引き下げ競争がそれを助長していたということですから、全く別目的で 2 つの制度があるというわけでもないと考えております。そうした中で Pillar 2 の政策目的についてその変遷も含めて一度ご解説いただければと思いますのと、Pillar 2 導入を契機とした CFC 税制の位置付けの再整理の議論について、ぜひ門戸を開いていただければと考えております。

一方で事務負担の軽減の方ですけれども、こちらについては様々ご配慮いただいていると認

識しており、感謝申し上げたいと思います。最近企業の中では生産性の向上がキーワードになっておりまして、人口減少や事業の複雑化に伴って人材が不足する中、事務負担をそれに関わる人件費だけの問題として捉えるのではなく、その人を高付加価値の収益機会に振り向けていたとした場合の逸失利益の問題、要は人の生産性の問題というふうに捉えるようになってきていると思います。日本企業の実産性の低さが指摘される中、欧米をはじめとするグローバル企業と伍して戦っていくためにはやはり人材の有効活用が重要ですので、Pillar 2でせつかく構築されたレベルプレイングフィールドで日本企業が十分な力を発揮できるように、事務負担の面でもお力添えをお願いできればと思います。長くなりましたけれども、私からは以上です。

(吉村) 坂東さんどうもありがとうございます。それでは続きまして本田さん、よろしく願いいたします。

(本田) 本田です。それでは私の方から第2の柱についてのコメントと質問をさせていただきますが、青山さん、坂東さんと重なる部分があればご容赦いただければと思います。3点質問とコメントをさせていただきたいと思います。

〔第2の柱の位置付け〕

まず1点目、第2の柱の位置付けという点ですけれども、これはスケジュールとも関連しますが、米国のこれまでのスタンスとしましては、第2の柱の実現を第1の柱よりも重視し優先してきたと考えられております。最近では第2の柱の合意を確保するという観点で2つの柱の切り離しの議論も見られております。また、元々第2の柱についてはドイツ、フランスが共同して主導しこの経済のデジタル化への税制上の課題と併せて議論されて、現在の包摂枠組みでは

2つの柱としてセットとして議論されてきたと思われませんが、この先進国の関心が特に強い第2の柱を優先、ないしは2つの柱を切り離して議論するという動きとなっているのではないかと考えられますが、その点はどのような状況か伺えればと思います。

〔外国子会社合算税制の見直し〕

2点目は、これも青山さん、坂東さんと同じ視点ですけれども、外国子会社合算税制の見直しという点です。GloBE ルールの導入によりまして、最低税率の課税の下では、このCFC税制の位置付けはその影響を受けて見直しが避けられないと考えております。他方、CFC税制の固有の問題として経済活動基準、以前の適用除外基準の判定の複雑さ、それから課税対象金額の計算上の技術的な難しさという点が最近指摘されており、訴訟も多くなってきております。そういう意味では制度創設当初、会社単位の合算課税という簡易な制度というメリットを志向したというふうに位置付けられておりますが、その面が失われてきているというのが現状かと思われまふ。今後の見直しに当たっては、こうしたCFC税制の固有の問題ですとか、現在のハイブリッド型の税制となっているという点、基本的な仕組みまで含めて見直すことも適当な機会ではないかと思われまふ。また、このような関連制度を含めた制度全体の考察や検討にはディスカッション・ドラフトといった方式を通じて、広くインプットを求めて国際租税ポリシーを形成するという見直す方法も有効な手段ではないかと思われまふ。近年の主要国の税制改正をはじめ、OECDの主要なプロジェクトの議論の進め方も、ディスカッション・ドラフトを通じて広くインプットを求めて最終的に合意形成をするという手法ですので、参考とすべき時期ではないかと思っております。

〔STTRの検討状況〕

3点目に、第2の柱の中では、GloBE ルー

ルと独立して、租税条約上の最低課税ルールという STTR も含まれており、昨年10月の大枠合意では、途上国にとって、この STTR が第2の柱の合意を達成するためには重要であるということを明記するとともに、途上国が租税条約に STTR を導入することを求めた場合にはそれを導入するという形になっております。第2の柱では、GloBE ルールが中心となって議論が進められており、STTR はあまり注目されていないと思われませんが、今後の新興国、それから途上国との間の租税条約の締結、また、租税条約の適用においてもインプリケーションが大きいというふうに思っておりますので、この STTR の検討状況などについても伺えれば幸いです。私の方からは以上です。

(吉村) 本田さん、どうもありがとうございます。制度の簡素化に関する質問や、既存の CFC 税制との関係などを中心にお三方から幅広く質問が出たかと思います。それでは今のご意見、ご質問を受けまして、西方さんの方からご回答いただければと思います。どうぞよろしくお願い申し上げます。

(西方) 分かりました。色々ご質問、ご意見を頂きましてありがとうございます。まず本田さん、坂東さんから、その第2の柱の位置付けや導入スケジュール等々についてご質問頂きました。また、本田さんから先進国の関心が強い第2の柱を第1の柱よりも優先するとか、又は「2つの柱」を切り離して議論するという動きがあるのではないかというご質問を、坂東さんからは第2の柱の導入の時期に関するご質問も頂きましたので、まとめてお答えさせていただきます。

〔第1の柱と第2の柱の関連〕

まず国際課税の第1の柱と第2の柱は、その

大枠がパッケージとして、昨年10月に国際的に合意されました。しかし第1の柱はマルチ条約が必要だということで一緒に合意する必要があり、第2の柱の方は既に決まったモデルルールに従い、実施自体は各国の裁量で、各国の国内法のみで実施できるといった違いがあります。従いまして、各国におけるそれぞれの柱の実施に関しますと、実施のタイミングというのは必ずしも同時でなくてもいいのかなという感じしております。

第2の柱につきましては、既に OECD より各国の国内法のモデルルールが公表されておりますし、また主要各国においても先ほど申し上げましたとおり法制化に向けた動きがあると承知しております。我が国としてもこうした諸外国の動向、それから先ほど申し上げましたまさに Implementation Framework に立法上必要とする事項が多数含まれていることが見込まれますので、早いファイナライゼーションを求めてタイミングなどを踏まえたところで、令和5年度以降の税制改正に国内法の整備をしたいと考えております。他方、第1の柱につきましては、先ほど申し上げましたとおり実施に向けた目標が1年ずつ後ろ倒しにされましたので、仮に再設定されたスケジュールに沿って多国間条約の署名が2023年の前半までに行われるということ为前提とすると、我が国における法制化は、一般的には令和6年度以降の1年遅いタイミングになるかと考えております。いずれの柱につきましても、可能な限り早期に国内法を整備するというのが望ましいと考えております。

第2の柱の実施時期について、先ほど坂東さんからもご指摘いただいておりますが、実際の適用開始までに事業者の皆様の準備期間等必要であるということは我々も重々承知しております。今後とも産業界の皆様からよく意見をお伺いしながら、あるいは外国においてもいつ適用されるか、日本が適用していなくて外国が適用していると、先ほど申し上げたとおり日本の企業が外国から Pillar 2 の課税を受けてしまうと

ということもあるので、我々としてはやはり外国に遅れるわけにもいかないという、両睨みで考える必要があると思います。あとは日本企業が外国における申告納税というのが当然必要になる場合も考えておりますので、そういう意味でも適用開始の時期については検討してまいりたいと考えております。

それから青山先生からはQDMTT（国内ミニマム課税）についてのご指摘をいただきましてありがとうございます。まさにご指摘のとおり我が国としても国内ミニマム課税の立法化に向けて、きちんと準備を進めていきたいと考えております。

〔セーフハーバー〕

青山さんからのセーフハーバーの議論、検討状況、特にそのImplementation Frameworkの中で簡素化に向けたセーフハーバーの議論の検討状況についてご質問がありました。我々としてもこのセーフハーバーは産業界の皆様のご負担を軽くするという意味で、簡素化の議論は非常に大事だと思っております。ただ現在具体的な点についてはImplementation Frameworkの交渉中で、多岐に渡る話が色々と進んでいるものですから、具体的な話はここでは差し控えたいと思います。ただ1点申し上げるとすると、先ほども少し触れましたが、ホワイトリストです。例えば法定税率が高いとか、そういうjurisdictionをリストアップして、そこにある子会社や企業については、もう計算しなくていいといったホワイトリストのやり方については、その実効税率と法定税率が違うということや税の優遇措置も個々の企業によって適用措置が変わってくるということなので、jurisdictionという切り口で一律にホワイトリストを事前に確定するのはなかなか難しいというのがOECDの中での議論の状況です。

〔実務上の分かりやすいガイダンス〕

実務上の分かりやすいガイダンスの必要性に

ついて坂東さんからご指摘を頂きまして、親会社が欠損の場合のCFC税額のプッシュダウンができるのかできないのかなど、そういう制度の明確化あるいは実務の柔軟性に配慮したガイダンスの発出について、ご意見を頂きました。第2の柱につきましては現在、Implementation Frameworkの合意に向けて議論を続けているところですが、その中でまさにそのプッシュダウンの具体的なケースについて議論をしているところです。そこをGloBEルールと例えばCFCとどういう形で折り合いをつけるかというところを、今まさに議論しているところでして、こういう調整が必要な事項についてはこれから産業界の皆様からご意見を頂きながら、国際的な議論に参加していきたいと考えております。

令和5年度以降の税制改正において、このPillar 2に基づく国内法の整備を行っているわけですが、当然ながら国税庁においても税制改正後に法人税の基本通達等を改正するとか、パンフレットやあるいはFAQなどを通じて制度内容の周知等には力を入れて、制度の適正かつ円滑な執行に向けて対応してまいりたいと考えております。

〔執行の簡素化・実務負担の軽減〕

併せて坂東さんからは執行に関する簡素化、あるいはその実務負担の軽減についてGloBEの例えば情報申告書や、QDMTTに関するImplementation Frameworkの議論の状況についてご質問がございました。このPillar 2のGloBE情報申告書の提出につきましては、ご指摘のとおりモデルルールにおいては原則として各子会社などの事業体がある所在地国で提出することとされてはおりますが、一方でその最終親会社、最終親事業体等がある国・地域との間で、もし適格当局間合意というものが締結されていれば、そのjurisdictionとの関係では最終親会社が、例えば日本にあれば日本に提出するというだけで足りるという議論もありま

す。仮に租税条約に基づく適格当局間合意を義務にしてしまうと、第2の柱という国内法で実施することが可能なものでもあるにも関わらず、実施のために条約の策定が必要になってしまうということがあり、実施に時間を要するという事なので、そこは少し第2の柱の実効性が損なわれてしまうのではと考えられております。我が国としては、当該モデルルールの規定を前提として、安定的な運用の観点から各国間で適格当局間合意の締結が進められるということが望ましいと考えております。

また、QDMTTについてもご指摘いただきまして、GloBEルールに基づいて、Pillar 2のルールに基づいた各国統一的な制度を導入することが重要であるというご意見については非常に重要なご指摘だと考えております。現在、Implementation FrameworkにおいてQDMTTを含むPillar 2全体のルールについて、お互いがその適格性をきちんと議論する、先ほどピアレビューという話もありましたけれども、そういうルールを議論していきまして、お互いきちんとqualifiedかどうかを統一的に判断できるようなプロセスの検討が行われております。

〔将来的なPillar 2のルールの見直しの可能性〕

坂東さんから、将来的なPillar 2のルールの見直しの可能性について、あらかじめルール見直しを検討する仕組みを用意しておくべきではないかというご指摘も頂きました。ここは中々正直難しい感じはありますが、ただご指摘としては承りたいと存じます。いずれにしても今、第2の柱については非常に精力的な議論が行われておりまして、Implementation Frameworkでかなり多くの点を明らかにしようとしているところがございますので、そこにまず早期のファイナライゼーションに向けた議論に注力したいと思っております。

〔第2の柱とCFC税制の見直し〕

青山さん、本田さんから、CFC税制との関係について多数ご指摘いただきましてありがとうございました。あるいは坂東さんからもCFC税制の位置付けの再整理が必要だというご指摘、企業の事務負担の面から見直しをというご指摘を頂きました。CFC税制についてはまとめてお答えさせていただきますと、CFC税制は先ほどの話にもありましたとおり、実態のない外国子会社等を利用した租税回避に対処することを目的としています。これに対して、第2の柱におけるこの所得合算ルールというのは、グローバル企業グループが稼得する所得に対して国別に租税負担というものに着目して、国際的に合意された最低税率までの課税を実質的に確保することで、企業の公平な競争条件を確保するとともに、あるいは各国が法人税のrace to the bottomに陥ることを防ぐ、歯止めをかけるということを目的としております。先ほど青山さんからもお話がありましたとおり、両制度の目的は異なるというふうに認識しております。

第2の柱につきましては先ほどの話にもありましたとおり、市場国でなく軽課税国に拠点を置いてビジネスを行うことで税負担の軽減を図るということが、経済のデジタル化によってより容易になってきたということなので、各国の法人税収の基盤の弱体化とか、あるいは税制面での不公平な競争といった問題がより強く認識されるようになったという点が背景にあると考えられます。軽課税国への利益移転による租税回避の防止は、CFC税制などによって対応が図られているところがございますが、これに対して第2の柱の話は事業の実態があるかどうかということにかかわらず、あるいは租税回避のリスクがあるかどうかにかかわらず、あるいはない場合においても15%までは最低税率として確保するのだということを目的とした制度だと我々は理解しております。

CFC税制については先ほど青山さんからご指摘がありましたとおり、令和5年度税制改正

要望として経済産業省から改正要望が提出されており、具体的には3点ありました。1つはCFC税制の対象となる外国子会社の絞り込みを図ってほしいということ。2つ目が先ほどの話にもありました経済活動基準を実態に合わせて見直すべきではないかということ。3つ目については手続き面で外国子会社所得の親会社所得への合算時期を見直して、ずれがないようにした方がいいのではないか、あるいは第2の柱で実効税率を計算するということがありますので、CFC税制で同じような計算をするのであれば、双方で必要となる情報を相互に利活用できるようにしてほしいといった内容。大きく分けてこの3つを頂いたと理解しております。

当然これまで税制改正要望の処理の途中段階なので、結論はまだ出ておりませんが、我々の今の基本的な考え方ということで申し上げますと、第2の柱とCFC税制というのは、繰り返しになって恐縮ですが、それぞれ異なる目的を有する制度であるということに立ちますと、まず第2の柱を導入するからといって例えばCFCをやめるとか、CFCを弱めるということには我々としては乗れないところです。それぞれ違う目的でありますので、やはりそのCFCの租税回避防止の効果を弱めるような改正は、なかなか受けられないというところがあります。ただ、第2の柱の導入に伴って、先ほどからお話のありましたとおり、企業の事務負担が非常に増えるということは確かだと思っておりますので、そういう事務負担の軽減という観点で見直しを図りたいとは考えております。これからまさに、CFC税制の見直しは検討するところでございますので、今日のような機会を含めて皆様から色々なご意見を受けながら、意見交換をさせていただきたいと存じます。

〔STTRの検討状況〕

最後に本田さんから租税条約上の最低課税ルール、Subject to Tax Rule、STTRの検討状況についてご質問がありました。このSub-

ject to Tax Ruleについては、モデル規定のファイナライズに向けて現在もOECDで議論が行われているところです。昨年2021年10月の最終合意では、ある国において優遇税制を考慮した後の名目法人税率が最低税率9%を下回る場合には、その国が途上国から要請されたときに限り、STTRの導入義務が生じるというふうにされております。ですので、我が国の税率等を踏まえると、我が国がSTTRの導入を義務付けられるということは、基本的に想定されていません。ただそのSTTRの導入の必要性そのものについては、最終的な制度設計とか条約相手国の税制等も踏まえて個別に判断すべきと考えておりまして、導入による我が国への影響を考慮して今後検討していきたいと考えております。STTRに関する作業は実は第1の柱の主要論点の議論がかなり優先されている事情もありまして、少し議論は中断しているという状況にあります。以上でございます。

おわりに

（吉村） 西方さん、どうもありがとうございました。ここで時間となりましたので、第2部を終了したいと存じます。本日は経済のデジタル化に伴う課税上の課題への対応について、その実施に向けた動きが進む中、最新の状況を基にご議論いただきました。今後さらに国内実施に向けた議論が具体化していくかと思います。昨年と比べてもかなり密度の濃い議論ができたのではないかと思います。本日の議論を拝聴して、私もより一層深い理解を得ることができたところです。パネリストの皆さんに改めて感謝申し上げたいと思います。

それではこれで国際課税に関するパネルディスカッションをお開きにさせていただきます。ご協力どうもありがとうございました。
